



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ACATLAN

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

LA FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA EN LA RECAUDACION DE LAS CUOTAS OBRERO-PATRONALES

T E S I S QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA FALCON VEGA MIGUEL ANGEL



ACATLAN EDO. DE MEXICO 1984



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 está 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.

LA FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA EN LA RECAUDACIÓN DE LAS CUOTAS OBRERO-PATRONALES

FALCÓN VEGA MIGUEL ÁNGEL.
No. Cta. 865494D-6.
Lic. en Derecho.
María Eugenia Peredo García
Villalobos.
Universidad Nacional Autónoma de
México:
Escuela Nacional de Estudios
Profesionales, Acatlán.

A Carmelita, mi abnegada y amada abuelita, porque se que este trabajo significa para ti la realización de una meta, esperando como siempre contar contigo en los momentos difíciles.

A Polo, mi adorado padre, mi primer maestro, mi primer amigo, a quien considero uno entre mí, porque trabajaste para mi ocultándome tristezas y amarguras, dándome consejos, pero sobre todo buscando siempre como hacerme fácil el estudio y hermosa la vida.

A Martha, mi dulce y tierna madre, mi querido y bendito ángel custodio quien peno y estudio conmigo, porque cuando estoy contigo me acaricias la frente con una mano y con la otra me señalas las estrellas. Querida Madre, tantas palabras sobran, y en este momento con lagrimas en los ojos me hincó ante ti, como cuando era niño y te doy gracias con toda la ternura que depositaste en mi alma en tantos años de amor y sacrificio.

A Miguel Ángel y
César Leonardo, mis
adorados hijos, con
quienes tomados de mi
mano han caminado
conmigo por la playa,
esperando que este
trabajo que es mi diez sea
su cero, y lo vean como
un ejemplo y homenaje al
amor que siento por ellos.

Como un homenaje
póstumo a Pedro, mi
abuelo, quien me aconsejó
tantas veces acerca de lo
que es la vida, con quien
tomado de su mano camine
por mucho tiempo, pero
ahora ya no lo haré más, él
me enseñó que los hombres
no lloran.

Con todo mi amor y
ternura a Jesús, quien nos ama
a todos y gracias a él estamos
aquí, por permítame la dicha
enorme de vivir

A Claudia, con infinito amor, a ti mi querida y dulce esposa, mi compañera en la holgura y en la estrechez, quien para sus hijos Miguel Ángel y César Leonardo es una madre dedicada y una bendición de Dios, quien ha viajado conmigo lo mismo en avión que en autobús, quien se ha desvelado conmigo en las noches de trabajo, lo mismo que en fiestas, quien me ha amado en el silencio en donde escribí este trabajo y en el bullicio de su terminación. A ti a quien debo en gran parte el hombre que ahora soy.

A Guille y José, por haber creído en mí y permitirme cuidar y amar su tesoro más querido.

A la Licenciada María Eugenia Peredo García Villalobos, con todo mi agradecimiento y respeto, símbolo de amor y dedicación a la enseñanza, porque este trabajo tiene mucho de usted.

Gracias....

A Pepino, Polo, Beto y Ceci, con quienes crecí y aprendí a ser hombre.

A Lupe, Vicky, Peño y Gúicho, quienes me soportaron y cuidaron cuando era niño.

A Vanny, Marthita, Cayita y Lupita, los hijos de mis hermanos tan sabios como mi padre.

A Beto, Oscar, Lalo (Góero) y Anita, sin cuya inapreciable ayuda no hubiera sido posible la culminación de mi objetivo.

A Carlos y Carmen, por ser como son y sacar tan buenas calificaciones en la escuela.

A Gustavo, Betty, Pedro, Ricardo, César, Gerardo y Edgar, por creer en mí.

A Víctor, Carlos, Chucho, Román, Alejandro y Evelyn, por enseñarme el valor de la amistad.

A todos mis amigos y familiares, que de alguna manera se preocupan por hacer un México mejor.

| | pág. |
|---|----------|
| INTRODUCCIÓN. | 1 |
| Capítulo I JUSTIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD RECAUDADORA DEL ESTADO. | |
| 1.1. Nociones Fundamentales. | 5 |
| 1.2. Sistema Financiero | 15 |
| 1.2.1. Ingresos Tributarios. | 22 |
| 1.2.2. Ingresos Financieros. | 25 |
| Capítulo II SISTEMA MEXICANO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. | |
| 2.1. La Potestad Tributaria y sus Aspectos Doctrinales. | 30 |
| 2.2. Impuestos. | 44 |
| 2.3. Derechos. | 47 |
| 2.4. Aportaciones de Seguridad Social. | 50 |
| 2.5. Contribuciones de Mejoras. | 51 |
| 2.6. Accesorios. | 53 |
| Capítulo III LA SEGURIDAD SOCIAL EN MÉXICO. | |
| 3.1. Comentarios Históricos. | 59 |
| 3.2. Marco Conceptual. | 69 |
| 3.3. Naturaleza Jurídica del Instituto Mexicano del Seguro Social. | 71 |
| 3.4. Régimen Obligatorio del Seguro Social. | 75 |
| Capítulo IV LAS CUOTAS OBRERO-PATRONALES COMO CRÉDITO FISCAL Y PRESUPUESTO DEL EJERCICIO ECONÓMICO-COACTIVO EN EL I.M.S.S. | |
| 4.1. Las Cuotas Obrero-Patronales como especie del género Aportaciones de Seguridad Social. | 86 |
| 4.2. Naturaleza Jurídica de las Cuotas Obrero-Patronales. | 87 |
| 4.3. Hecho Imponible y Hecho Generador de las Cuotas Obrero-Patronales. | 92 |

| | |
|---|-----|
| 4.4. Obligación Fiscal. | 98 |
| 4.5. Determinación o Nacimiento del Crédito Fiscal. | 101 |
| Capítulo V PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-COACTIVO EN EL I.M.S.S. | |
| 5.1. Concepto. | 113 |
| 5.2. Naturaleza Jurídica. | 124 |
| 5.3. Fundamento constitucional. | 125 |
| 5.4. Mandamiento de Ejecución. | 141 |
| 5.5. Requerimiento de Pago. | 148 |
| 5.6. Traba de Embargo. | 149 |
| 5.7. Remate. | 156 |
| 5.8. Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución. | 162 |
| 5.9. Epílogo. | 165 |
| Conclusiones. | 172 |
| Bibliografía. | 180 |

ABREVIATURAS

| | |
|-------------------|---|
| C.F.F. | Código Fiscal de la Federación |
| D.O.F. | Diario Oficial de la Federación. |
| I.M.S.S. | Instituto Mexicano del Seguro Social. |
| INFONAVIT | Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. |
| L.O.A.P.F. | Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. |
| L.S.S. | Ley del Seguro Social. |
| R.C.F.F. | Reglamento del Código Fiscal de la Federación. |
| S.C.J.N. | Suprema Corte de Justicia de la Nación |
| S.H.C.P. | Secretaría de Hacienda y Crédito Público. |
| S.J.F. | Semanario Judicial de la Federación. |
| T.F.F. | Tribunal Fiscal de la Federación. |

INTRODUCCION

Es de explorado Derecho, el saber que sobre el espíritu del artículo 31 fracción IV del Pacto Federal, descansa todo el sistema mexicano de recaudación tributaria. Efectivamente, al establecerse que los mexicanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Federación y Entidades Federativas tienen la facultad correlativa de imponer mediante leyes que expidan sus respectivos poderes legislativos, las contribuciones destinadas a atender las necesidades de la colectividad.

Ahora bien, es tanta la importancia de las contribuciones, que sin ellas ningún sistema podría subsistir. Atento a lo anterior, nos surge la duda ¿Qué pasaría si para recaudar, el Erario Público tuviera que recurrir a los órganos jurisdiccionales?

En este orden de ideas, podemos decir que es tanta la importancia de la Seguridad Social - la cual tiene como objetivo primordial el proporcionar el mayor bienestar a la población del país, protegiendo con sus servicios y marco jurídico a todos y cada uno de los sectores -, que el legislador da la facultad que otorga la ley que reforma, adiciona o deroga diversas disposiciones en materia fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, a un organismo fiscal autónomo como lo es el Instituto Mexicano del Seguro Social, para enderezar en contra de las contribuciones a su favor, no cubiertas ni garantizadas oportunamente, un procedimiento administrativo de ejecución propio, al tenor de lo previsto por su artículo décimo primero, mismo que reforma el artículo 271 de la Ley del Seguro Social.

Considerando lo anterior, debemos puntualizar que el motivo principal del presente trabajo, radica en la inquietud por conocer con la mayor amplitud posible el mecanismo que emprende el Instituto Mexicano del Seguro Social para lograr el cobro forzoso de las

cuotas obrero-patronales que no son enteradas en los plazos y formas establecidas en la respectiva ley. Analizo su legalidad y justifico las causas que oríen al Instituto a emprender esa acción directa, tomando como base siempre el destino y naturaleza jurídica de dichas contribuciones, así como la del propio Instituto.

Asimismo, ponemos en tela de juicio algunas fases y facultades que se le dan al personal de la autoridad ejecutora dentro del procedimiento económico-coactivo, proponiendo reformas al texto Constitucional, a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como a la Ley del Seguro Social y sugiero alternativas para simplificar el procedimiento, del cual en algunos aspectos tengo mis reservas.

Ahora bien, espero que el presente trabajo terminal sirva para reafirmar que la facultad económico-coactiva de que goza el Instituto Mexicano del Seguro Social esta debidamente justificada, ya que dicho Instituto reviste de gran importancia social y económica, siendo la facultad en comento, la única forma de garantizar la compensación del daño sufrido y restablecer en lo posible el equilibrio jurídico y económico destruido por la omisión en el entero.

Concluido el trabajo, creo que hemos cumplido de alguna manera nuestro objetivo, por lo cual considero que el tiempo y el esfuerzo invertidos en la elaboración del mismo no ha sido en vano.

Finalmente, quisiera mencionar que el presente trabajo de Tesis ha sido elaborado pensando en todo tipo de lectores, a quienes pido su paciencia, ayuda y un poco de tiempo, esperando les sea amena su lectura, pero sobre todo que les sirva para comprender que la grandeza de una nación radica en la grandeza de cada uno de sus integrantes.

CAPITULO I
JUSTIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD
RECAUDADORA DEL ESTADO.

1.1. NOCIONES FUNDAMENTALES.

La vida humana es fundamentalmente de carácter social, los seres humanos no viven como criaturas aisladas buscando solución individual a los problemas de supervivencia. Viven unidos, compartiendo un modo común de vida que regula su existencia colectiva y los provee de métodos para adaptarse al mundo en torno y para controlar y utilizar en alguna medida las fuerzas de la naturaleza. Esta interdependencia conduce a los individuos a la necesidad de crear organizaciones políticas con la finalidad de cuidar su conservación, vivir en la libertad y lograr una vida más armónica.

Las organizaciones políticas más importantes que se han dado a través de la historia son las siguientes:

POLIS Y TO-KOINON.

En la Grecia antigua se dio una organización llamada "Polis", que literalmente significa ciudad, vocablo muy ad-hoc con el hecho político de esa época, ya que éste tenía una extensión que comprendía los límites territoriales de la ciudad precisamente, pero con el peso del tiempo esos límites se amplían, dando lugar a una organización política más genérica llamada "To-koinón", que significa comunidad, de tal suerte que cuando el fenómeno político (organización) se refería sólo a los límites de la ciudad se llamaba "Polis" y cuando iba más allá se llamaba "To-koinón".

CIVITAS, RES PUBLICA E IMPERIUM.

En Roma, al igual que en Grecia, se dieron dos conceptos: el restringido y el amplio, el primero se denominaba "Civitas" que significa también ciudad y se refería a la comunidad social, mientras que el segundo se llamaba "Res Publica" que quiere decir, la cosa común a todo el pueblo y se utilizó para establecer la comunidad de intereses. Huelga decir que el concepto "República" se utilizó durante mucho tiempo para denominar a la comunidad

general en sentido amplio y actualmente se refiere a una forma de gobierno. Con el peso del tiempo, Roma se convierte en una gran potencia que conquista el mundo conocido en esa época, expandiéndose considerablemente, dando lugar al concepto "Imperium" que significaba poder, ocupando entonces el vocablo "Res Imperantes" el lugar del "Res Populi"

REICH, REINO Y EMPIRE.

En la Edad Media la organización política traduce la idea de dominación de un Rey, dándose así el "Reich" en Alemania, el "Reino" en España, el "Empire" en Francia e Inglaterra.

EL ESTADO.

A fines del siglo XV algo que parecía muerto volvió a renacer: La cultura Greco-Romana. Precisamente durante esta época (El Renacimiento) los intereses y ambiciones de las grandes familias traen como consecuencia que en Italia no hubiese unificación encontrándose dividida en varios Reinos, los cuales se empezaron a distinguir a través de la palabra "Estado", teniendo así por ejemplo: "el Estado de Milán", "el Estado de Roma", "el Estado de Florencia", etc.

El término "Estado" se aplicó a cualquier organización política no importaba de que tipo fuese: Monarquía, República, Principado, etc.; en otras palabras, era una expresión que designaba a la comunidad política autónoma.

Con el transcurso del tiempo el Estado adquiere dos sentidos: uno para designar la organización política, a la que corresponde la Soberanía plena y el otro para designar una demarcación territorial dentro del propio Estado.

Ahora bien, en este momento aparece nuestro primer escollo: responder las siguientes preguntas: ¿Qué es el Estado?, ¿Cómo y quiénes integran un Estado?, ¿Cuáles son los fines del Estado?, tarea harto difícil y laboriosa, toda vez que hay infinidad de teorías para tratar de explicar lo anterior, pero al no ser objeto del presente trabajo la siempre interesante teoría del estado, nos limitaremos únicamente a exponer las ideas de los doctrinarios que estén más acorde con la nuestra.

Primeramente, iniciaremos por tratar de definir qué se entiende por "Estado". En sentido gramatical "Estado" proviene del verbo estar que indica una situación permanente, contrario a lo que no cambia, al igual en sentido político el "Estado" alude la manera de ser o estar constituida políticamente una sociedad humana.

Para nosotros "El Estado", será el conjunto de personas cuya agrupación se lleva a cabo en un determinado territorio, bajo el poder que el propio pueblo le cede, con la dirección general de las actividades de estos (el pueblo) en vista del bien público en todos sus aspectos, teniendo dicha relación como consecuencia, el nacimiento de una institución con personalidad jurídica y moral propias.

De las premisas vertidas con antelación, podemos establecer que los elementos integrantes del Estado son:

TERRITORIO.

Es la porción limitada de la superficie terrestre, delimitada en forma artificial y eventual, en la que vive determinado número de personas, a la cual se extiende el poder de dominio de el Estado. Dentro de él quedan comprendidos el mar territorial y el espacio aéreo correspondiente.

Respecto de que si este elemento es o no esencial para la formación de un estado, existen diversas teorías, pero a juicio personal las siguientes son las más importantes:

a) Teoría Antigua:

Esta teoría estableció como centro de gravedad del Estado, la comunidad de los ciudadanos, la cual no necesitaba estar indisolublemente unida a un territorio.

Uno de los más fervientes seguidores y sostenedores de esta importante teoría, fue el insigne tratadista León Duguit, que al respecto nos dice:

"El territorio no es un elemento indispensable para la formación del Estado. Queremos decir que se puede muy bien concebir que una diferencia política se produzca en una sociedad que no está fijada sobre un territorio determinado. En el sentido general de la palabra, habrá allí sin embargo un Estado. El territorio es el límite material de la acción efectiva de los gobernantes. Es eso, es todo eso y no es más que eso" (1).

b) Teoría Moderna.

Esta teoría considera al Estado como una entidad territorial, es decir, no se puede imaginar un Estado sin territorio, si éste faltará, propiamente no existe el Estado, sino una manifestación social de otra naturaleza.

Defensor de esta teoría es el maestro Luis Dorantes Tamayo, al afirmar lo siguiente:

"No basta que exista una organización política diferenciada para que pueda hablarse de Estado; es necesario que está fija sobre un pueblo sedentario, fijo y estable en una porción de tierra limitada. De otro modo, no podríamos distinguir a un Estado, propiamente dicho, de una nación, dos términos que no son equivalentes" (2).

A criterio personal, está última teoría es la más aceptada, toda vez que el territorio es un requisito sine qua non para la formación de un Estado, debido a que posee una doble importancia jurídica.

En efecto, por un lado tenemos el orden positivo, en el cual el Estado sólo ejerce dominio sobre los hombres que habitan en su territorio, incluso los extranjeros; y por otro lado tenemos el aspecto negativo, ya que toda potencia extranjera tiene prohibido intervenir jurídica y realmente sobre los habitantes de un territorio que no sea el suyo, salvo el caso de algunos tratados políticos.

Consideramos también, que el territorio es esencial, porque es la esfera en que se desenvuelve el dominio político, es decir, la Soberanía (en la cual ahonderemos con posterioridad), de aquí que no sea concebible un dominio territorial disociado de un dominio sobre lo habitantes.

POBLACIÓN.

La población, es aquel conjunto de personas cuyo agrupación se lleva a cabo en un mismo territorio, mediante la organización jurídica del Estado.

Obvio es decir que este elemento es esencial para la formación de un organismo estatal, ya que no es concebible imaginar un Estado sin seres humanos, no importa que este se componga de hombres de distintas razas, religiones e incluso nacionalidades, lo importante es que, como ya dijimos, vivan bajo un mismo territorio y régimen jurídico.

Respecto de esto último, es donde radica la diferencia entre pueblo y nación, ya que por esta se entiende al núcleo constituido por un pueblo unido por la estirpe, el idioma, la cultura, la religión y especialmente la comunidad del pasado histórico.

Precisamente, para Del Vecchio la Nación "implica la creencia de un destino común, cimentada por el recuerdo de pasadas gestas y acontecimiento comunes" (3)

Misma teoría que la anterior, es sostenida por Duguit al afirmar que:

"Para formar la nacionalidad el elemento esencial es la comunidad de tradiciones históricas, de necesidades y de aspiraciones y también la división del trabajo" (4).

Para concluir con este elemento, puntualizaremos: La población de un Estado está integrada por gobernantes y gobernados, los primeros constituyen el Gobierno y los segundos el pueblo.

GOBIERNO.

"¿Qué es, pues, el Gobierno? un cuerpo intermediario establecido entre los súbditos y el soberano para su mutua correspondencia, encargado de la ejecución de las leyes y del mantenimiento de la libertad tanto civil como política" (5).

De lo antes señalado, podemos deducir que para Rousseau no es lo mismo Gobierno y Soberano, toda vez que este último es la voluntad general de los ciudadanos que concurren al pacto social; el Soberano dicta la leyes, los súbditos las acatan, y el Gobierno es el intermediario encargado de ejecutarlas.

La teoría del pensador Ginebrino se encuentra identificada con la sostenida por Juan Bodino y Juan Altusio, con la sencilla diferencia de que el primero hace descansar la Soberanía en "la voluntad general" y el segundo en el pueblo.

A juicio personal e independientemente de las diversas teorías, consideramos que el Estado no podría existir ni alcanzar sus fines sin la existencia de un Gobierno, el cual tiene

una misión coordinadora tendiente a la realización del bien público, imponiendo una línea de conducta a los gobernados .

Podemos concluir que el Gobierno es la dirección general de las actividades de los ciudadanos en vista del bien público en todos sus aspectos.

De los elementos anteriores, agregaremos uno más, mismo que podríamos denominar como "el sustrato real" del Estado por ser materiales, perceptibles y asequibles a la vista: El poder autárquico que, considerado desde el exterior del Estado es Soberano (Summa Majestas) y, desde el interior, es originario (Summa Potestas), así pues analizaremos a la:

SOBERANÍA

La Soberanía es un poder de autoimitarse y auto-obligarse jurídicamente, sin que ninguna otra fuerza o poder coaccione a ello.

Lo anterior es expuesto, de conformidad con la teoría del insigne tratadista Jorge Jellinek, quien al respecto dice lo siguiente:

"Soberanía no indica limitabilidad, sino tan solo facultad de determinarse por sí mismo exclusivamente, y por tanto, la autoimitación del poder del Estado, no obligado jurídicamente por poderes extraños para instituir un orden dado sobre la base del cual solo la actividad del Estado, adquiere un carácter jurídico. Expresada en una fórmula breve significativa, por tanto, la Soberanía, la propiedad del poder de un Estado, en virtud de la cual corresponde exclusivamente a éste la capacidad de determinarse en lo jurídico y de obligarse a sí mismo" (6).

Con base en lo anterior, podemos aseverar que no todos los poderes del Estado son Soberanos ni el conjunto de estos es Soberanía, el concepto de Soberanía es único y

formal, no cambia de contenido, mientras que los otros poderes son eventuales, históricos y mutables.

Juan Bodino, define la Soberanía como el poder supremo, único e indivisible al afirmar que el poder soberano es "la potencia absoluta y perpetua de una República" (7).

En conclusión, podemos señalar como notas características de la Soberanía, las siguientes:

- 1.- Es imprescriptible, porque no cesa ni se pierde con el tiempo.
- 2.- Es inmediata, porque se da en el momento que se necesita.
- 3.- Es permanente, porque subsiste en tanto existe el Estado.
- 4.- Es inajenable, porque no puede ser vendida ni cedida.
- 5.- Es independiente, porque su fuerza no depende, desde la óptica jurídica, de otros poderes. Pero esta independencia no le da derecho a intentar contra la Soberanía de otros Estados, ni ejercer presión sobre ellas.

En sentido externo la Soberanía se puede resumir con el siguiente lema: No intervención y libre autodeterminación de los pueblos.

A criterio personal el Estado es el único y verdadero Soberano.

Para resumir diremos que el Gobierno ejecuta las leyes que dicta el Soberano; la Soberanía es el supremo poder independiente que elabora las normas que rigen al Estado

y los demás poderes son las distintas atribuciones y competencias de sus diversos órganos

Hasta el momento, hemos tratado de explicar lo que es el Estado y sus elementos constitutivos, pero, ¿cuál es la esencia del Estado?, en otras palabras ¿cuál es el fin del estado?. Estas preguntas las trataremos de contestar a continuación:

Como ha quedado establecido, el Estado es la verdadera interrelación de pueblo, territorio, gobierno, soberanía y ordenamiento jurídico, el cual al igual que el Derecho tiene tres fines esenciales que cumplir:

1. JUSTICIA.

Sobre este concepto se han dado diversas definiciones, pero la más conocida es la de Lipiano, quien afirmó que "La Justicia es la perpetua y constante voluntad de dar a cada quien lo suyo".

2. SEGURIDAD.

A este respecto, podemos afirmar que la Seguridad es aquella garantía que proporciona al individuo el orden jurídico positivo de que su persona, sus derechos y sus bienes serán respetados y la autoridad del Estado se obliga a hacerlos respetar, aún en forma coercitiva permaneciendo aquellos incólumes y no serán modificados, sino por los procedimientos previamente establecidos con las formalidades que la misma ley establece.

3. BIEN COMÚN.

Por este debemos entender "el conjunto organizado de las condiciones sociales gracias a las cuales las personas humanas pueden cumplir su destino natural y espiritual, alcanzando el hombre su realización en el Estado" (8).

Ahora bien, para justificar su esencia, el Estado debe cumplir con dichos fines, mismos que al darse satisfacen las necesidades principales, que en todos sus aspectos pudieran tener, los integrantes humanos de aquel.

En virtud de lo anterior, el Estado realizará su teleología mediante la ejecución de determinadas actividades o tareas encaminadas siempre a la realización y obtención de la Justicia, Seguridad y Bien común, en beneficio de sus integrantes, lográndose a través del otorgamiento de funciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Centralizada y Paraestatal, entendiendo por funciones la forma de llevar a cabo o cumplir los fines encomendados.

Es importante aclarar, que atendiendo al principio género-especie, los fines antes señalados, a juicio personal, podrían ser el género y la especie será Vr.gr. el proporcionar cultura, regular la actividad privada para lograr la convivencia social sana, que el Estado mantenga buenas relaciones con otros países, satisfacer necesidades de orden colectivo, reperar toda violación al Derecho y finalmente, entre otras muchas y debido al presente estudio la más importante: La Actividad Financiera.

En este orden de ideas y retomando las premisas anteriormente vertidas, podemos afirmar que el último fin del Estado es el Bien Común, el cual se logra con de la obtención, administración y aplicación de los recursos.

En este contexto, es fácil inferir que la actividad recaudadora del Estado es totalmente justificable, toda vez que el conglomerado social necesariamente requiere la presencia de un organismo que se erija como rector de la vida social, y no es sino a través del consenso de la voluntad colectiva, como surge el Estado como defensor de los intereses comunitarios y procurador de los servicios públicos de interés general.

En tal virtud, la colectividad humana al encomendar al Estado la realización de estas tareas y funciones, obligó a sus componentes a sacrificar una parte de su ingreso, ganancia o rendimiento, para allegar al estado de fondos y recursos económicos indispensables, a fin de satisfacer las necesidades colectivas que el núcleo social demanda, sin cuya obtención ningún conglomerado social podría subsistir, de ahí que en la medida en la que el Estado satisface eficazmente esas necesidades justifica y explica su razón de ser.

"Las rentas del Estado son una parte que da cada ciudadano de lo que posee para tener asegurada la otra, o para disfrutarla como le parezca" (9).

1.2. SISTEMA FINANCIERO.

De conformidad con lo anteriormente vertido, es importante reiterar la necesidad de interdependencia entre el Estado y sus gobernados, puesto que no es factible la vida social sin la previa satisfacción de las necesidades colectivas fundamentales y viceversa.

Cabe señalar, que para que el Estado pueda llevar a cabo la realización de sus obras y servicios públicos y demás actividades de interés general que le están encomendadas, requiere de una manera imprescindible de un sustento económico, mismo que por razones de orden lógico debe provenir en principio de sus gobernados, toda vez que en la medida en la que el Estado realice tales propósitos de interés público, los mismos gobernados resultan beneficiados.

"...desde que surge la vida en colectividad, surge también el imperativo de atender a necesidades de tipo colectivo, que para ser satisfechos requieren gastos que deben ser cubiertos, no por un individuo en particular, sino por la colaboración de todos los miembros de esa colectividad" (10).

En este contexto, tenemos que uno de los rengiones más importantes de la actividad administrativa estatal, se encuentra constituido precisamente por la administración de intereses económicos que provean al Estado de los fondos o recursos económicos indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas.

Esta actividad que reviste una importancia primordial en la vida y funcionamiento de todo Estado moderno, ya que de su normal desenvolvimiento depende el desarrollo de las restantes actividades estatales, ha sido denominada por la doctrina como "Actividad Financiera del Estado".

Dicha actividad es definida por el insigne Jurista mexicano Joaquín B. Ortega, de la siguiente manera:

"Es la actividad que desarrolla el Estado con el Objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines" (11).

De la precedente transcripción, se desprende que "La Actividad Financiera del Estado" reconoce tres etapas fundamentales:

- a) Una obtención de Ingresos, los cuales pueden concurrir tanto por funciones de Derecho Público como por funciones de Derecho privado, como lo veremos más adelante.
- b) Una gestión o manejo de los recursos obtenidos, así como la administración de sus propios bienes patrimoniales, y;

- c) La erogación de los recursos económicos adquiridos para la satisfacción del gasto público.

Conforme a lo expuesto, podemos afirmar que el Estado para realizar las funciones que tiene atribuidas requiere de un instrumento que le permita la consecución del bien público, de está manera nace el Derecho Financiero del Estado, como la rama del Derecho Público que se ocupa de regular la gestión financiera de la Hacienda Pública, a fin de satisfacer las necesidades colectivas, haciendo factible con ello, la obtención del bien público temporal objetivado.

Con el fin de tener un conocimiento más objetivo de lo que implica este Derecho, veamos diversas definiciones externadas por los doctrinarios de está materia:

De la Garza lo define como: "El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado" (12).

Para Pugliese:

"El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las norma que reglamenten la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas" (13).

Para Sainz de Bujanda es "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y ordenación de los gastos y pagos que se destinan al amplemento de los servicios públicos" (14).

De las transcripciones anteriormente vertidas, podemos concluir de que para la generalidad de los autores la Actividad Financiera se divide en etapas fundamentales: la obtención, el manejo y la erogación de los recursos económicos estatales, mismas que corresponderían a saber, a los siguientes grupos de normas jurídicas: Derecho Fiscal, Derecho Patrimonial y Derecho Presupuestario, respectivamente.

Por cuestión de método, con el fin de lograr una mejor exposición del presente trabajo y en concreto, por ser el objeto del subcapítulo en comento, nos avocaremos al análisis de la fase recaudatoria de los recursos o elementos económicos que requiere el estado para desarrollar sus funciones y que correspondería a la materia del Derecho Fiscal.

En este orden de ideas, nos remontaremos a algunas consideraciones de tipo histórico, mencionando que su génesis lo tiene en la palabra *Fiscus*, la cual significa bolsa o cesto. Esta palabra se utilizaba entre los romanos para diferenciar el tesoro o patrimonio de los soberanos-rey o emperador, del erario que constituía el patrimonio del Estado o Tesoro Público, curiosamente el nombre de esta disciplina deriva de un singular sistema de recaudación adoptado en la antigua Roma, siendo el *Pater familias* el bastión en el cual descansaba la organización familiar y social, una de sus múltiples obligaciones, consistía en llevar una especie de libro diario, en el que debía anotar de una manera escrupulosa todos los ingresos y egresos del núcleo familiar, dicho libro servía además para el cálculo y determinación de los impuestos con los que anualmente debía contribuir para el sostenimiento de su Gobierno.

Así, anualmente los recaudadores se presentaban en su domicilio, revisaban el libro diario y le determinaban la cantidad a pagar, misma que debía ser cubierta en ese momento mediante el depósito de su importe en la renura que para tal fin tenía la bolsa o cesto (Fiscum), la cual el recaudador llevaba adherida al brazo y herméticamente cerrada para evitar posibles robos o abusos de confianza.

De esta manera, la voz popular pronto empezó a identificar a los recaudadores por su signo más distintivo: La bolsa o cesto, y se les llamó "fiscum"; posteriormente y merced a la vulgarización del lenguaje, la palabra se utilizó para identificar al órgano del Estado encargado de recaudar los tributos o bien a la función del propio Estado que tiene por objeto obtener los recursos económicos de sus súbditos a fin de cubrir los gastos públicos.

Expuesto lo anterior, pasaremos a analizar que se debe entender por materia Fiscal.

Sobre este particular, tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como el Tribunal Fiscal de la Federación, han tratado de definir lo que se debe entender por materia Fiscal; así tenemos que el Tribunal Fiscal de la Federación, a través de su célebre Tesis Jurisprudencial del 16 de noviembre de 1937, dictada por el pleno de dicho Tribunal para fijar su competencia, precisó lo siguiente:

"Debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del erario, a toda prestación pecuniaria a favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento público que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal. Es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el Poder Público y no afecte el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adecuada; el sujeto activo y

no el pasivo proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal.

"Otra cuestión más discutible conectada con el primer problema que se acaba de plantear, es la de definir si debe reputarse técnicamente como fiscal cualquier crédito activo del Estado, porque podría pretenderse que tan sólo las obligaciones tributarias y no las que se incluyan dentro de los Ingresos originarios del Erario, son obligaciones fiscales.

"....Se ha pretendido que solo la primera clase de obligaciones públicas (las obligaciones ex-lege) puede considerarse.... como integrante de la materia fiscal, en forma que se excluyan de la competencia de nuestro Tribunal los créditos del segundo tipo (obligaciones ex- contractu), es decir, los Ingresos originarios de la Federación.

"No obstante, este Tribunal no ha encontrado en los antecedentes doctrinales, legislativos y jurisprudenciales de México, ningún apoyo para excluir del sector fiscal la Actividad del Estado, en su carácter de persona de Derecho Privado, por lo que cabe concluir que por razón de su materia entran en la concepción genérica de fiscal todos los créditos existentes en favor del Erario Federal" (15).

Con fundamento en la Tesis anteriormente descrita, podemos afirmar que el Tribunal Fiscal identifica como Materia Fiscal a todos aquellos créditos a favor del Erario Federal, es decir todos los ingresos del Estado, cualesquiera que sea su naturaleza, lo cual a juicio personal resulta muy acertado, toda vez que independientemente de su naturaleza, es un hecho inobjetable que no todos los ingresos que percibe el Estado son de carácter Tributario, ni todos derivan de su poder de Imperio (autoridad), como lo veremos más adelante.

La Materia Fiscal a lo largo de su proceso resolutivo de formación e Integración ha recibido diversas denominaciones, todas tendientes a precisar su contenido y alcances, entre ellas destacan las de Derecho Financiero, Derecho Impositivo, Derecho Fiscal y Derecho Tributario, a fin de determinar cual de estas denominaciones define con mayor precisión el objeto de la Materia Fiscal, es necesario conocer el significado de cada una de ellas.

Como ya lo hemos visto, el Derecho Financiero se nos presenta como la disciplina cuyo estudio comprende el conjunto de normas que regulan la obtención, el manejo y la aplicación por parte del Estado, de los recursos económicos necesarios para su sostenimiento.

Es evidente que el Derecho Financiero es inaceptable para definir el objeto de la Materia Fiscal dada su amplitud, ya que no sólo abarca el ámbito recaudatorio de los ingresos estatales, sino también su gestión y erogación, de tal manera que el Derecho Financiero rebasa por mucho el ámbito de la relación Jurídico-tributaria, apareciendo el Derecho Fiscal como una rama o como una parte del Derecho Financiero, pero de ninguna manera como su equivalente.

Por lo que respecta a la denominación de Derecho Impositivo, algunos autores suelen utilizar esta denominación por considerar que los impuestos constituyen el principal ingreso del Estado, fundándose para ello en el hecho por demás incontrovertible que la noción de impuesto constituye la piedra angular de la materia fiscal, sin embargo, si bien es cierto que la noción de impuesto es el signo distintivo de esta materia y que los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, no resulta menos cierto que independientemente de los impuestos existen otros ingresos que son producto de la relación jurídico-tributaria y que no revisten ese carácter.

Por lo que cabe concluir, que el término Derecho Impositivo resulta también inaceptable para definir el objeto de la Materia Fiscal, puesto que a la inversa del Derecho Financiero, su objeto de estudio es demasiado restringido, puesto que hace referencia únicamente a un aspecto parcial de la Materia Fiscal: Los Impuestos.

Por su parte, la denominación Derecho Fiscal, posee una validez absoluta como acepción denominadora de esta disciplina, ya que se encuentra referido al conjunto de Normas Jurídicas que regulan la actividad del Estado tendiente a la obtención de los recursos que el propio Estado necesita para poder llevar a cabo la realización de los fines que le han sido encomendados, estos recursos pueden tener el carácter de Tributario o No Tributario.

1.2.1.- INGRESOS TRIBUTARIOS.

Por Tributos debemos entender a las aportaciones económicas que efectúan los particulares para aliviar las cargas del Estado.

Debe señalarse, que los recursos económicos mencionados en el párrafo inmediato anterior (Tributos), los obtiene el Estado en base a su poder de Imperium, y así podemos decir que cuando el Estado no utiliza dicho poder, el recurso se denomina ingreso financiero, Vr.gr. los ingresos de una empresa paraestatal, lo cual analizaremos más adelante.

La Ciencia que se encarga de estudiar los Ingresos en comento, es el Derecho Tributario, mismo que podemos definir como el conjunto de Normas Jurídicas y principios que regulan la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos que se hace llegar con base en su poder de Imperium, y que el propio Estado necesita para llevar a cabo la realización de los fines que le han sido encomendados.

El origen de esta denominación parte de la noción de Tributo, el cual en un principio era una Contribución forzada que los vencedores imponían a los pueblos vencidos, con el transcurso del tiempo esta significación fue cambiando y actualmente la palabra Tributo se utiliza para designar a cualquier prestación económica, que los ciudadanos aporten para el sostenimiento del Estado, aplicada a nuestra Legislación Positiva Fiscal, esta

denominación comprende por igual a los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y accesorios.

Por consiguiente, la denominación Tributo, resulta bastante acertada para identificar el objeto de la Materia Fiscal, pudiendo afirmar que resulta válido usar indistintamente las expresiones "Derecho Tributario" y "Derecho Fiscal", puesto que ambas se refieren al mismo objeto, a saber: El vínculo jurídico en virtud del cual los ciudadanos se encuentran obligados al sostenimiento del Estado.

Algunos autores modernos han sustentado diversas teorías tendientes a justificar el derecho del Estado para imponer y percibir Tributos, de entre ellas merecen una atención especial dos de las más significativas porque en nuestro concepto, revelan con mayor claridad ciertas posturas antagónicas en las que se debate el moderno Derecho Fiscal, dichas teorías justificativas de la relación jurídico-tributaria, se identifican con la "Teoría de la Relación de Sujeción" y la "Teoría del Servicio Público o del Beneficio Equivalente"

La Teoría de la Relación de Sujeción, es sustentada por los tratadistas alemanes de Derecho Público, según los cuales el Vínculo jurídico-tributario se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos o gobernados dentro de un Estado, así la potestad de exigir el pago de las prestaciones económicas para cubrir el gasto público, se origina por el mero sometimiento a la Soberanía de quienes representan el poder público; para estos autores entonces, la obligación contributiva no radica en la ventajas o beneficios que en un momento dado los ciudadanos puedan obtener, puesto que su fundamento legal radica simple y sencillamente en la "Relación de Sujeción", esto es, basta con que una persona posea la calidad de gobernado para que irremisiblemente quede sujeta a contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, independientemente de que la acción del Estado que derive de dicha contribución le beneficie o no.

Tal postura, desde nuestro punto de vista no sólo resulta inadmisibles, sino que constituye indebida justificación de regímenes autoritarios y arbitrarios, en este supuesto, la facultad del Estado de exigir a sus ciudadanos determinadas aportaciones económicas se prestaría incuestionablemente a toda clase de exacciones y abusos, por lo que dicha facultad sólo se explica en función de los Servicios Públicos y demás actividades de interés social que el propio Estado tiene a su cargo, más aún, tal Teoría resulta inaceptable en virtud de que si la contribución a los gastos públicos no se traduce directa e inmediatamente en la satisfacción de las necesidades colectivas, la misma no tiene sentido ni razón de ser, es más, ningún ciudadano accedería a contribuir al sustento de un Estado que no estuviera dispuesto a satisfacer las más elementales necesidades sociales.

La Teoría del Servicio Público, también llamada del Beneficio Equivalente, es la postulada por la Escuela Anglosajona de Derecho Público y de la Economía Política, de cuyos integrantes destacan los autores Hugo Dalton y Simón Kuznets, esta Teoría sustenta que las aportaciones contributivas tienen como finalidad costear los Servicios Públicos que el Estado presta, por lo que considera que los Servicios Públicos recibidos deben representar un Beneficio Equivalente a las contribuciones erogadas.

La crítica principal que se endereza en contra de esta Doctrina, parte de quienes sostienen que el Estado no sólo sufraga el costo de los Servicios Públicos, sino que también se ocupa de la realización de otras actividades de interés general como su intervención en algunos rubros de la economía estatal.

A juicio personal, más que una crítica, lo anterior resulta una explicación adicional que fortalece y consolida la postura de la escuela anglosajona, ya que esta Teoría justifica de una manera clara, lógica y sencilla la existencia y necesidad de la relación jurídico-

tributaria, puesto que considera todos los factores socio-económicos que subyacen en el fondo de toda obligación tributaria.

En contraposición a lo que sostiene la Teoría del Beneficio Equivalente, lo postulado por la Escuela Alemana resulta del todo ilógico e infundado, ya que el Estado al exigir a sus ciudadanos una serie de contribuciones sin que estuviera dispuesto a proporcionarles nada a cambio, generaría un sentimiento de descontento entre su población y que consecuentemente constituiría la principal causa de evasión impositiva.

Finalmente y complementando las ideas anteriores, cabe señalar que el Pacto Federal en su artículo 31 Fracción IV, adopta este criterio, al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, numeral que es la base en la cual descansa todo el Sistema Mexicano de Recaudación Tributaria, y que ahondaremos con posterioridad en los siguientes capítulos.

1.2.2. INGRESOS FINANCIEROS.

Como lo hemos venido consignando, los ingresos tributarios se originan de manera exclusiva de la relación jurídica-tributaria, es decir, tales aportaciones económicas provienen de los ciudadanos y gobernados que por imperativos legales se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades, rendimientos o ganancias, sin embargo, la complejidad del mundo moderno y el avance de la civilización han producido un ascenso adicional en el volumen de necesidades colectivas que el Estado tiene que satisfacer, ya que lo que en un principio fueron las sencillas funciones de construcción de calles, plazas y edificios públicos han evolucionado de una manera extraordinaria hasta convertirse en los modernos servicios de comunicaciones terrestres, marítimos, fluviales y aéreas, de transportación colectiva, de educación, higiene, medicina social, suministro de

energía eléctrica y agua potable, alcantarillado, seguridad pública, limpieza, regulación de crédito y banca y muchos más cuya enumeración sería larga, pero que indefectiblemente reclaman siempre del Estado un esfuerzo colosal, ello lógicamente exige del mismo considerables erogaciones que en la mayoría de los casos suelen elevar el gasto público a niveles insospechados.

Ante esta situación, el Estado, se ve obligado a recurrir a variadas fuentes de financiamiento totalmente distintas a las aportaciones tributarias de sus gobernados. Lo que resultaría ideal, a juicio personal, sería que los ciudadanos mediante el pago de prestaciones tributarias, se encargarán de financiarlo, puesto que el gasto público se va a invertir en beneficio de la comunidad, ello daría plena existencia no sólo a la tesis Anglosajona del Beneficio Equivalente, toda vez que garantizaría la realización de la fórmula "gasto público igual a servicio colectivo", sino que también daría paso a economías perfectamente autosuficientes y sanas.

Ante la complejidad de los medios de financiamiento económico que utiliza el Estado para sufragar los ineludibles gastos públicos, se han elaborado numerosas clasificaciones explicativas de estos ingresos, a nuestro parecer la más clara y completa de todas, es la expuesta por el distinguido jurista italiano Giuliano Fonrouge, para quien los recursos estatales se dividen en:

"Los provenientes de bienes y actividades del Estado, y los provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder del Estado" (16).

De la transcripción precedente, podemos desprender que los ingresos del Estado para integrar el Presupuesto Federal, se ubican en dos grandes rubros: los ingresos tributarios y los ingresos financieros, siendo los primeros las aportaciones económicas que obtiene el

Estado como consecuencia de la imposición unilateral o activa de su Soberanía Impositiva, en tanto los segundos son los que provienen de todas aquellas fuentes de financiamiento a los que el Estado recurra, como lo pueden ser las posibilidades crediticias, tanto internas como externas, el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos, así como el manejo de su política monetaria.

- (1) Duguit León. Manual de Derecho Constitucional. Ed. E. de Boccard. Cuarta Edición. París, 1923. Pp.70.
- (2) Dorantes Tamayo Luis. ¿Qué es el Derecho? Introducción Filosófica a su Estudio. Ed. Hispano-América de México. Segunda Edición. México, D.F. 1977. Pp. 52.
- (3) Giorgio Del Vecchio. Lecciones de Filosofía del Derecho. Ed. Milano A. Giuffrè. Novena Edición. Milán, Italia. 1953. Pp.289.
- (4) Duguit. Op. cit., ed. cit. Pp. 52 y 53.
- (5) Rousseau Juan Jacobo. El Contrato Social. Colección "Sepan cuantos..." Ed. Porrúa, S.A. Séptima Edición. Mexico, D.F. 1979. Pp. 273.
- (6) Jellinek Jorge. Teoría General del Estado. Ed. Albatros. Buenos Aires, Argentina. Sexta Edición. 1975. Pp. 392.
- (7) Del Vecchio. Op. cit. ed. cit. Parte histórica, pp. 50.
- (8) Le Fur, Delos, Radbruch, Carlye. Los fines del Derecho. Ed. Imprenta Universitaria. México, D.F. 1988. Pp. 73.
- (9) Carlos de Secondat, Barón de Montesquieu. Del Espíritu de las Leyes. Colección "Sepan Cuantos..." Ed. Porrúa, S.A. Cuarta Edición. México, D.F. 1980. Pp. 140.
- (10) Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa, S.A. Vigésima tercera edición. México, D.F. 1981. Pp. 3.
- (11) Ortega Joaquín B. Apuntes de Derecho Fiscal. Citado por Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, S.A. Decimasegunda edición. México, D.F. 1983. Pp. 5.
- (12) Garza Sergio Francisco de la. Op. cit. Pp. 15.
- (13) Pugliese Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Pp. 19, citada por Sergio Francisco de la Garza, Loc. Cit.
- (14) Sainz de Bujanda Fernando, Hacienda y Derecho, Pp. 33, citada por Sergio Francisco de la Garza, Loc. Cit.
- (15) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis sustentadas por el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación durante los años 1937-1948, S.H.C.P., México 1949, citada por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pp. 16.
- (16) Giuliani Fonrouge, Leyes Tributarias, Procedimiento Impositivo. Ediciones de Palma, Buenos Aires, citada por Adolfo Arroja Vizcaino, Derecho Fiscal. Ed. Themis. Quinta edición. México. 1989. Pp. 64.

CAPITULO II
SISTEMA MEXICANO DE
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.

2.1.- LA POTESTAD TRIBUTARIA Y SUS ASPECTOS DOCTRINALES.

En su acepción más amplia, la palabra "Potestad" significa la facultad de mandar, poder o autoridad.

En este orden de ideas, por "Potestad Tributaria" debemos entender la facultad o poder con que cuenta el Estado para imponerle a los particulares la obligación de aportar una parte de sus riquezas, a fin de que dicho ente cuente con los medios que le son necesarios para llevar a cabo los fines que le han sido encomendados.

Es importante señalar que la obligación se impone a través de una ley, misma que para existir y aplicarse tuvo que ser sometida a un proceso legislativo, el cual es el medio idóneo para la creación de leyes siendo las fases de dicho proceso, las siguientes:

1.- LA INICIATIVA.- Es la facultad que tienen determinados órganos del estado para proponer ante el Congreso (Poder Legislativo) un proyecto de ley. Dicha facultad pertenece en exclusiva, de acuerdo con el artículo 71 de nuestra Ley Suprema a:

- I.- Al Presidente de la República.
- II.- A los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión.
- III.- A las Legislaturas de los Estados.

2.- LA DISCUSIÓN.- Es el acto de las Cámaras que consiste en examinar un proyecto o iniciativa de ley polemizando sobre él para decidir, por medio de la votación mayoritaria, si debe ser aprobado o no.

Las iniciativas de ley deben ser discutidas sucesivamente en ambas Cámaras, pudiendo comenzarse en cualquiera de ellas, salvo que se trate de proyectos sobre impuestos,

contribuciones, empréstitos o reclutamiento de tropas, pues en estos casos deberán ser discutidos primeramente en la Cámara de Diputados (artículo 72 Constitucional inciso h).

La Cámara donde se discute en primer lugar una iniciativa de ley es llamada Cámara de Origen, y a la que conoce en segundo término se le designa como Cámara revisora.

3.- LA APROBACIÓN.- La aprobación consiste en dar las Cámaras su asentimiento o conformidad a una iniciativa de ley. La aprobación tiene lugar cuando la mayoría de los miembros presentes han otorgado su voto afirmativo al proyecto discutido.

Obtenida la aprobación en una de las Cámaras (la de origen propuesto), el proyecto deberá ser remitido a la Cámara revisora para su discusión; y en caso de ser también aprobado por ésta, se enviara al jefe ejecutivo.

4.- LA SANCIÓN.- La sanción, es el acto por medio del cual el Presidente de la República manifiesta, bajo su firma, su conformidad con una iniciativa de ley aprobada por las Cámaras. Dicho Servidor Público puede negar su asentimiento, en ejercicio del llamado derecho de veto, en cuyo caso la iniciativa será devuelta con observaciones a la Cámara de Origen, donde serán discutidas únicamente dichas observaciones.

5.- LA PUBLICACIÓN Y PROMULGACIÓN.- Una vez que el proyecto de ley obtiene la sanción del Poder Ejecutivo, tiene lugar la publicación y promulgación, que consisten en dar a conocer la ley a quienes deben cumplirla, la primera a través del Diario Oficial de la Federación, tratándose de las leyes Federales y de las relativas al Distrito Federal y en las Gacetas Oficiales para el caso de los Estados de la República, mientras que la segunda es la formalidad que da el Jefe del Ejecutivo a dicho acto, es decir, son las frases sacramentales que aparecen al principio de todas las leyes y que se inician con el nombre

del Presidente que la promulga, Vr. gr. "Carlos Salinas de Gortari, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:...". Esto último, con fundamento en el artículo 89 fracción I del Pacto Federal.

6.- INICIACIÓN DE LA VIGENCIA.- Este inciso se refiere a cuando una ley comienza a tener fuerza obligatoria para exigir su cumplimiento, existiendo dos sistemas: el sucesivo y el simultáneo.

SISTEMA SUCESIVO: Es cuando la ley surte sus efectos tres días después de su publicación en el Periódico Oficial. En los lugares distintos del en que se publique el periódico Oficial, para que la ley se reputa publicada y obligatoria, se necesita además del plazo anterior, transcurra un día más por cada 40 kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.

SISTEMA SIMULTÁNEO: La ley entra en vigor en todo el territorio a partir del mismo día: la fecha que en la misma disposición legal señale, siempre que la publicación se haya hecho con anterioridad.

Ahora bien, retomando la idea de "Potestad Tributaria", podemos manifestar que ésta comienza cuando se presenta la iniciativa y culmina con la publicación y promulgación de la ley.

Cabe señalar, que cuando la autoridad aplica la ley o cobra el tributo, no esta ejercitando la Potestad Tributaria, toda vez que dicha autoridad no impone la obligación, la obligación la impone la ley, teniendo únicamente dicho órgano del Estado el derecho y obligación de aplicar la misma.

En este orden de ideas, es conveniente establecer que la potestad tributaria se encuentra en el Poder Legislativo, al crear y emitir leyes impositivas, teniendo sus soporte Constitucional en el artículo 73 fracción VII y XXIX-A de la Ley Suprema. Dicho numeral establece lo siguiente:

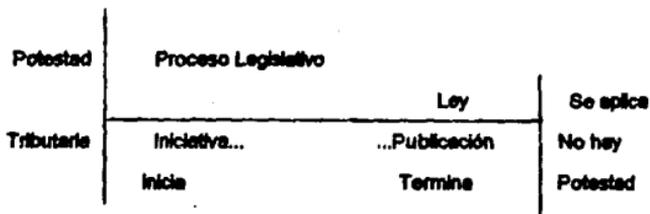
"Artículo 73.- El congreso tiene facultad:

"...

"VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

"...

"XXIX-A.- Para establecer contribuciones:..."



Abundando en lo anterior, es menester mencionar que toda obligación de carácter tributario tiene su fuente en la ley, y en consecuencia la obligación tiene la característica *ex-lege*, es decir, que necesariamente toda contribución debe estar contenida en la ley.

Cabe mencionar, que la obligación tributaria encuentra su soporte primitivo y fundamental en el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema, cuyo espíritu es la base sobre la que descansa el sistema mexicano de recaudación tributaria. Dicho numeral a la letra dice lo siguiente:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

"....

"IV.- Contribuir con los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Este precepto de carácter enunciativo pero no limitativo, nos señala que:

- 1.- Los mexicanos somos los deudores, mientras que la Federación, Estados y Municipio son los acreedores (Beneficiarios) de la relación jurídico-tributaria.
- 2.- El fin de los tributos (contribuciones) es el gasto público, es decir se deben aplicar al fortalecimiento y grandeza de nuestro pueblo para fomentar nuestro desarrollo en un marco ideológico que cumpla con el compromiso histórico de México.
- 3.- Las Contribuciones se deben aportar de manera proporcional y equitativa, principios que analizaremos a lo largo del presente capítulo.

Como ya lo hemos mencionado con anterioridad, los tributos son los ingresos que obtiene el Estado en base a su poder de Imperium, debiendo existir de antemano leyes de aplicación general que con toda precisión determinen los límites y naturaleza de tal potestad, es decir que la idea de regular a la relación jurídica-tributaria mediante normas jurídicas, tiene por objeto el impedir hasta donde las circunstancias permitan abusos, exacciones o arbitrariedades por parte del poder público.

De esta forma, al enmarcar a la relación tributaria a un régimen jurídico específico, se pretende encuadrar a los vínculos fiscales dentro de un indispensable y sano marco de certeza, a través de normas y ordenamientos legales preestablecidos, garantes de un trato recíproco justo y estable, entre el Estado y sus gobernados, toda vez que al subordinarse la acción del fisco al imperio de la ley, se frena e impide el desarrollo de conductas injustas, arbitrarias y a fin de cuentas antisociales.

A este respecto, los especialistas en la materia han ideado una serie de máximas o principios, en los cuales se debe basar la forma de distribución de la carga tributaria, el cual es un indicativo para que el contenido del Derecho Fiscal pueda considerarse correcto y adecuado.

Esta distribución de la carga tributaria proviene de las teorías clásicas; la observamos en las culturas griega y romana, mas adelante aparece en toda la cultura occidental. Alcanzará su clímax teórico en el siglo XVII en la etapa del Escocés Adam Smith, quien en su obra intitulada "Investigación de la Naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones" y en concreto en el llamado Libro V, realiza un estudio concluyente de los principios elementales a los que debe subordinarse todo Derecho Fiscal, a efecto de integrar un orden justo que propicie el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa del conglomerado social, elementos generadores de la riqueza estatal (1).

En este contexto, el Sistema Mexicano de Recaudación Fiscal no es la excepción y así, en nuestro Ordenamiento Máximo, que opera como vértice y punto de apoyo al sistema normativo, se establecen una serie de principios que irrefutablemente deben ser acatados por las normas restantes, so pena de invalidez, por lo que nuestro Derecho Fiscal debe consolidar y respetar en todo momento los principios contenidos en la Carta Magna, en razón de que representan las guías fundamentales de todo nuestro sistema normativo, además de establecer los mecanismos jurisdiccionales apropiados para la subordinación del resto de la legislación nacional.

En tal tesitura, de la interpretación armónica del numeral citado al inicio del presente capítulo, podemos desprender la existencia de los siguientes Principios:

1.- Principio de Legalidad.

En su parte final, la mencionada fracción IV del Artículo 31 de nuestra Ley Fundamental establece que: "...que dispongan las leyes", principio que podría consagrarse con un aforismo similar a otro clásico del Derecho Penal y se ha enunciado como "NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE", el cual quiere decir que no debe existir un tributo sin ley, dicho en otras palabras el Principio de Legalidad Tributaria, consiste en que toda relación

Jurídico-tributaria debe llevarse a cabo dentro de un riguroso y específico marco legal que lo establezca y lo regule, de tal suerte que la autoridad fiscal no podrá llevar a cabo acto alguno tendiente a exigir aportaciones económicas de su gobernados, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello en una ley aplicable al caso, situación que vista desde otra óptica se podría resumir que el contribuyente sólo se encontrará obligado a cumplir con los deberes establecidos en las leyes fiscales aplicables.

Al respecto, el maestro Dino Jarach, opina que:

"La base Histórico-Constitucional del principio, es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un Estado de Derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, o sea la ley; el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer" (2).

2.- Principio de Generalidad.

Este principio, tiene su génesis y fundamento en el encabezado del numeral en comento, mismo que a la letra dice: "...Son obligaciones de los mexicanos:...", lo cual nos indica que persona, ya sea nacional o extranjera, que se ubique en la hipótesis normativa contenida en las leyes, quedan obligadas a contribuir con el gasto público.

De lo anterior, se puede desprender que una ley es general cuando se aplica sin excepción a todas las personas cuya conducta realizada en el mundo fáctico, encuadra perfectamente en el marco del supuesto normativo.

A fin de fortalecer las premisas antes vertidas, transcribiremos la opinión de dos insignes maestros:

"Que el impuesto sea general, significa que comprende a todas las personas que cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (3).

Cabe señalar, que el término "Hecho Generador" lo analizaremos ampliamente en el capítulo IV de presente trabajo terminal de tesis, mencionando por el momento, que es la conducta realizada por el individuo en el mundo fáctico.

"... No significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones" (4).

3.- Principio de obligatoriedad.

Continuando con el análisis del artículo 31 fracción IV, este principio adquiere su fundamento Constitucional en dicho numeral, en el sentido de que contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados o Municipios, es una obligación ciudadana de carácter público.

Como ha quedado establecido a lo largo del presente estudio, el fin más importante del Estado es el bien común, por lo que para lograr el tal objetivo el gasto público constituye una verdadera obligación pública, siendo imprescindibles para el desarrollo del ente estatal los tributos o contribuciones, los cuales establecen una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, sin los cuales ninguna sociedad organizada puede subsistir, por lo que el principio de obligatoriedad se da no en función de un simple deber a cargo de los ciudadanos, sino en cuestión de un vital interés público.

En virtud de lo anterior, y debido a la importancia de las contribuciones, nuestra Constitución le impone el carácter de obligación pública, facultando expresamente al Estado para llevar a cabo en los casos que así lo ameritan, el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuya constitucionalidad analizaremos en el capítulo correspondiente.

4.- Principio de Vinculación con el Gasto Público.

"...Contribuir para los Gastos Públicos..."

Al establecer lo anterior, el inicio de la multimencionada fracción IV el artículo 31 del Pacto Federal, se desprende plenamente la principal justificación existencial de la relación jurídico-fiscal: La estrecha vinculación de los tributos o contribuciones con el gasto público.

En nuestro Sistema de Redacción Tributaria, así como en todos los sistemas fiscales del mundo, la finalidad esencial de las contribuciones, es el costear los servicios públicos, prestados por el Estado, por lo que deben representar un beneficio equivalente a las contribuciones erogadas; por lo que y previendo posibles desvíos del presupuesto Federal, nuestra Ley Suprema establece a los gobernadores el deber de sujetar los Ingresos tributarios a la satisfacción del gasto público.

5.- Principios de Proporcionalidad y Equidad.

Estas dos máximas aparecen plasmadas en la parte final de la tan citada fracción IV del numeral en comento, al sujetar el destino de las contribuciones a cubrir el gasto público de manera "Proporcional y Equitativa", conforme lo establezcan las leyes.

Los principios de Proporcionalidad y Equidad, tienen tal importancia, ya que, a pesar de que constituyen dos principios distintos que poseen una definición propia, en conjunción

tiene como engendro uno distinto: El Principio de Justicia Tributaria, del cual, y al no ser nuestro objetivo el abordar conceptos que pueden contener un profundo significado filosófico o un matz propio de la axiología, sólo diremos que es un principio recto que debe ser observado en el fenómeno impositivo.

En otro orden de ideas, pasaremos a analizar en qué consisten los principios de Proporcionalidad y Equidad, los cuales sin lugar a dudas son el aspecto central y de mayor importancia del numeral en comento y de los cuales se han elaborado las mas variadas teorías, tendientes a desentrañar su contenido.

A) Principio de Proporcionalidad.

Este principio tiene su raíz en Adam Smith, maestro de Glesgow, quien en su famosa obra "La Riqueza de las Naciones", sostuvo que los ciudadanos tendrían la obligación de contribuir al sostenimiento del Gobierno "en proporción a sus respectivas aptitudes" e insiste, "en proporción a sus respectivos intereses" (5).

Al hablar de Proporcionalidad, nos encontremos frente a un elemento meramente objetivo, puesto que la medida de la obligación tributaria será determinada por la capacidad que objetivamente demuestre el sujeto para contribuir.

B) Principio de Equidad.

Aristóteles, el gran filósofo griego, concibe a la equidad como la aplicación de la justicia a casos concretos, tratando igual a las personas en similitud de circunstancias y en forma desigual, a aquéllas que no se encuentren en el mismo plano.

Lo anterior no es otra cosa que la igualdad cualitativa ante la ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un tributo, siendo este principio un elemento subjetivo el cual al ser observado

independientemente de la proporcionalidad, es necesario igualar en mérito o subjetivamente el sacrificio o impacto que realizan o reciben quienes hayan manifestado o externado su capacidad de contribución.

Los principios de proporcionalidad y Equidad, han sido definidos perfectamente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en jurisprudencia que a continuación de reproduce:

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.- El artículo 31 Fracción IV de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en momento superior, los contribuyentes de mas elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresando en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que deben ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o el menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en la proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad Tributaria

significa en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la Norma Jurídica que lo establece y lo regula " (6).

Interpretando a contrario sensu la jurisprudencia antes descrita, tenemos que:

Un tributo será desproporcionado e inequitativo, cuando trate en forma igual a los desiguales, o en forma desigual a los iguales, o bien sea exorbitante o ruinoso.

Siguiendo este orden de ideas y no obstante que el artículo en comento representa el pilar fundamental de la potestad tributaria, no es el único, ya que de ser así adolecería de errores, Vr.gr. el que nos ocupa establece que "es obligación de los mexicanos...", empero, ¿Qué pasa con los extranjeros?

Por lo anterior, es necesario interpretar armónicamente el numeral en análisis con los siguientes preceptos Constitucionales:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

"...

"VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

El párrafo antes mencionado, constituye un precepto genérico, faculta al Congreso lisa y llanamente, no limita, ni se refiere a ninguna persona en concreto, sin embargo se debe respetar el espacio y tiempo.

"XVI.- Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración...".

La fracción descrita con antelación, faculta al Congreso para que regule la condición jurídica de los extranjeros.

A este respecto, es importante mencionar que para conocer las obligaciones tributarias de los extranjeros, es necesario concordar principalmente los artículos 10. y 33 de la Constitución, lo cual nos aclara cualquier duda; no obstante el legislador confirma el trato tributario a extranjeros con la fracción en comento.

"XXIX-A.- Para establecer contribuciones:
 ..."

Esta fracción, hace referencia en forma específica a las materias, sobre las cuales la Federación tiene la facultad exclusiva de ejercer la potestad tributaria.

"XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los poderes de la Unión".

La fracción en comento, nos señala una facultad implícita, es decir, deja la pauta a fin de que se dicten leyes específicas de manera explícita, esto es, se haga lo conveniente con el objeto de cumplir con la teleología de las anteriores 29 fracciones.

"Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:
 ..."

"IV.- Examinar, discutir y eprober anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.
 ..."

La fracción antes señalada, dispone que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados el actuar como cámara de origen sobre tributaciones, es decir, conocerá primeramente las iniciativas de ley referente a las contribuciones.

Por otro lado, cabe señalar que en nuestra Ley Suprema la competencia tributaria se encuentra distribuida de la siguiente manera:

COMPETENCIA TRIBUTARIA:

- 1.- Exclusiva de la Federación.
- 2.- Restricciones a las Entidades Federativas (Estados).
- 3.- Facultades concurrentes.

1.- Exclusiva de la Federación: En esta parte, solamente la Federación tiene facultad para gravar determinadas materias, no pudiendo concurrir ningún otro ente (artículo 73 fracción XXIX Constitucional).

2.- Restricciones a las Entidades Federativas (Estados). Es cuando se establecen prohibiciones a los Estados, siendo dichas prohibiciones de carácter absoluto. Coincide con el numeral anterior, es decir, se constituye como facultad exclusiva de la Federación (artículo 117 Constitucional fracciones IV, V, VI, VII Y IX).

Por otro lado, la propia Constitución también establece restricciones de tipo relativo a los Estados. Dicho en otras palabras, para realizar determinados actos, los Estados requieren autorización expresa del Congreso de la Unión (Artículo 118 fracción I Constitucional).

3.- Facultades concurrentes. Son las materias que no se ubican en las dos anteriores, pudiendo gravar dichas materias la Federación o los Estados, o ambos conjuntamente pueden concurrir.

Por lo que respecta al Municipio, éste no cuenta con Potestad Tributaria, toda vez que carece de un órgano legislativo y es el Estado en donde se encuentre el Municipio el que legisla.

En otro orden de ideas y al no ser objeto del presente estudio la siempre tan interesante Teoría de las Garantías Individuales, nos limitaremos únicamente a mencionar que todo proceso legislativo debe respetar dichas prerrogativas, pudiendo fácilmente inferir que la limitante más importante de la Potestad tributaria son las multitudes Garantías Individuales, que no son otra cosa que el conjunto de derechos elementales e inherentes a la persona humana.

Dicho conjunto de prerrogativas tienen que ser respetadas, a fin de no obstaculizar el desarrollo del bien común, de tal forma que los responsables de la Potestad Tributaria tendrán que cuidar que todas sus actuaciones cumplan con estos derechos.

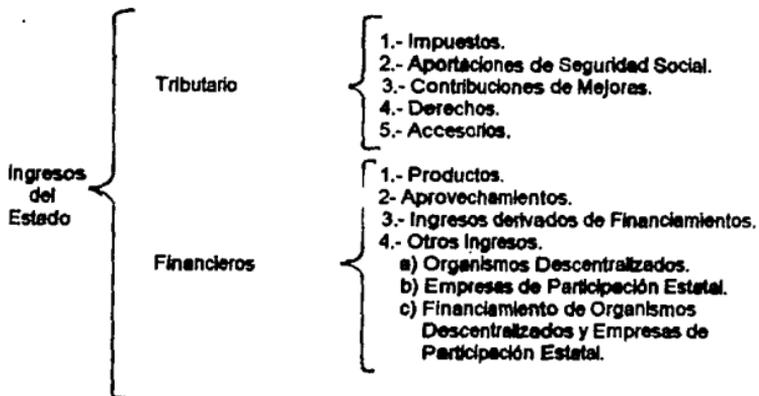
Antes de pasar a nuestro siguiente tema, mencionaremos que los principios Constitucionales analizados, representan para todo gobernado una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades del legislador fiscal.

El artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, establece que:

"Art2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera".

El presente subcapítulo, lo podríamos concluir con el siguiente cuadro sinóptico.

SISTEMA FINANCIERO MEXICANO



2.2.- IMPUESTOS

El numeral 2 Fracción I del C.F.F. establece que los "impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo", definición que a juicio personal resulta poco feliz, toda vez que se limita a establecer cuándo nace la obligación de pagarlo, resultando obligada la consulta de los conceptos de Aportaciones de Seguridad Social, Derechos y Contribuciones de Mejoras, y por exclusión estaremos frente a un impuesto.

A este respecto, consideramos muy acertada y con mejor técnica jurídica la definición que nos daba nuestro Código Fiscal de la Federación de 30 de Diciembre de 1966, que establecía:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Del concepto antes mencionado, se desprende lo siguiente:

1.- La esencia del impuesto es una prestación (obligación de dar o de hacer), que en el caso específico es la obligación que tiene el contribuyente de desprenderse de una parte de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregárselos al Estado.

A criterio personal, resulta válido afirmar que todo impuesto entraña una relación eminentemente Unilateral, porque a cambio de su pago el sujeto pasivo (Contribuyente) no recibe absolutamente nada, al menos en forma directa e inmediata.

Asimismo, al derivarse el impuesto de un acto de Soberanía del Estado, es, en última instancia una imposición.

2.- Por regla general, el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo, salvo en aquellos casos en los que las disposiciones legales aplicables establezcan que se haga en especie.

3.- El impuesto siempre debe estar contenido en la ley, para que sea totalmente válido, "Nullum Tributum sine lege", no hay tributo sin ley, principio de legalidad que ya analizamos con anterioridad.

4.- El impuesto debe tener la característica de aplicación general y obligatoriedad, principios que también ya hemos analizado.

5.- El impuesto debe ser enterado por las personas, ya sean físicas o morales, nacionales o extranjeras cuya conducta se ubique en la situación prevista por la hipótesis normativa.

6.- Finalmente, el impuesto debe estar vinculado al gasto público, situación que al igual que algunas anteriores, ya ha sido estudiada.

En otra orden de ideas, y por lo que respecta a lo manifestado por nuestro C.F.F. Vigente, podemos decir que estamos frente a un impuesto cuando una persona realiza en el mundo fáctico una conducta, la cual encuadra perfectamente en el marco de la hipótesis normativa, lo cual trae como consecuencia que dicha persona cumpla una obligación de dar, ya sea en dinero o en especie, cuyo destino sea el gasto público, y no sea por exclusión una Aportación de Seguridad Social, Derecho o Contribución de Mejoras.

Siguiendo las ideas antes apuntadas, podemos señalar que los impuestos tienen los siguientes elementos:

A) SUJETO: En la relación jurídica-tributaria se desprenden dos elementos: 1) el sujeto pasivo, que es la persona física o moral, nacional o extranjero, cuya conducta eclipsó con la hipótesis normativa, dicho en otras palabras, es la persona a quien se dirige el gravamen; y 2) El Sujeto, Activo, que es el beneficiario o acreedor de la relación jurídico-tributaria, y puede ser la Federación, Estado o Municipio.

B) OBJETO: El objeto lo constituye precisamente, aquellas situaciones, actos o hechos que han sido considerados por la norma tributaria como determinantes de un gravamen.

C) BASE GRAVABLE: Es aquella parte de la significación económica del objeto de impuesto que cobra trascendencia para el cálculo del mismo.

D) LA TARIFA: Es aquella cuota o tasa porcentual que se aplica a la base gravable para determinar el quantum del impuesto a pagar.

Como corolario, podemos señalar que el impuesto es el principal ingreso Tributario que tiene el Estado, siendo el impuesto un espejo que refleja con gran fidelidad el objetivo que el Estado persigue a través de la relación jurídica-tributaria. El impuesto es definido tradicionalmente como un acto de Soberanía por parte del Estado, es decir, es una imposición por parte de la Autoridad.

2.3.- DERECHOS.

De conformidad con lo establecido en la fracción IV del C.F.F., mismo que a la letra dice que: "Los derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamientos de los bienes del Dominio Público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los Organismos Públicos Descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado", podemos manifestar que los Derechos son verdaderas contraprestaciones que el Estado recibe, derivado de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de una aportación económica, recibe del Estado un Servicio que le beneficia de manera directa y específica.

Ahora bien, a fin de estar en condiciones de ubicar el Concepto "Derecho" en nuestro Sistema de Recaudación Tributaria, es menester, y sin querer entrar a un estudio propio del Derecho Administrativo, recordar lo que es el Servicio Público y la clasificación del mismo, que guarde relación directa con el tema aquí analizado.

A este respecto, el Insigne tratadista Andrés Serra Rojas señala:

"El Servicio Público es una actividad técnica, directa o indirecta, de la Administración Pública activa o autorizada a los particulares, que ha sido creada y controlada para asegurar -de manera permanente, regular continua y sin propósito de lucro, la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general, sujeta a un régimen especial de Derecho Público" (7).

De lo anteriormente vertido, se deduce que el Servicio Público es la actividad que lleva a cabo el Estado, tendiente a lograr la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general.

Por otro lado y en relación a la clasificación que guarda mayor vínculo con el tema en comento, esta es la que estudia a los Servicios Públicos de acuerdo con la forma en que el Estado obtiene los recursos económicos necesarios para financiar su costo, la cual se divide en dos:

- 1.- **Servicios Públicos Generales Indivisibles:** Estos son de aprovechamiento común e indiscriminado. Cualquiera persona, sin distinción alguna, puede hacer uso de ellos en todo tiempo.
- 2.- **Servicios Públicos Particulares Divisibles.** Estos son aquellos sobre los cuales la ley aplicable o la autoridad competente tienen establecidos determinados mecanismos que permiten en todo momento al Estado diferenciar a los beneficiarios e identificarlos de manera particular.

Tratando de establecer un silogismo con las premisas anteriores, podemos concluir que el Servicio Público General indivisible, es sufragado con el producto o rendimiento de los

Impuestos, mientras que el Servicio Público Particular Divisible, es cubierto con el producto de la recaudación de los derechos.

Cabe señalar que al ser el derecho una especie del género Contribución, representa un acto de Soberanía e Imposición por parte del Estado, toda vez que el sujeto pasivo, al recibir el Servicio Público Particular y Divisible, queda obligado al pago de los derechos, conforme a los términos y condiciones que de antemano el propio Estado ha fijado en ejercicio de su poder soberano.

En otro orden de ideas, cabe resaltar que si un Organismo Descentralizado presta a los particulares un servicio que sea considerado como exclusivo del Estado, el pago por el mismo tendrá el carácter de precio o tarifa, escapando del ámbito tributario. No obstante lo anterior, ese Organismo Descentralizado estará obligado a pagarle al Estado una contribución, que será precisamente un Derecho, en virtud de haber sido facultado para prestar ese servicio exclusivo del Estado.

Por último y para finalizar el estudio del tributo en turno, debemos señalar que el fundamento y justificación de los derechos, radica en que siendo su destino el sufragar el costo de los Servicios Públicos Particulares Divisibles, esto es que va a beneficiar en forma lógica y concreta a quien los utiliza y no a toda la ciudadanía en general, resultaría injusto que su costo se sufragará a través del pago de los impuestos, ya que, en tal evento, el Estado indebidamente estaría distrayendo recursos económicos destinados a cubrir necesidades colectivas de interés general, por lo que resulta razonable que cuando un servicio va destinado en forma particular y no a toda la colectividad, su costo debe ser soportado por quien individualmente resulta beneficiado.

2.4.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Al ser las Aportaciones de Seguridad Social parte del tema central del presente trabajo y toda vez que respecto a este especie de Contribuciones ahondaremos con profundidad en el siguiente capítulo, por el momento nos limitaremos a transcribir la fracción II del artículo 2o del C.F.F., el cual señala que:

"...Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de 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".

Por ahora, sólo afirmaremos que las contribuciones en cuestión, vistas en una óptica formal, son consideradas una especie del género contribuciones, viéndose beneficiadas consecuentemente con el tratamiento que tiene todos los ingresos de carácter fiscal, con las consecuencias que ello origina, como lo es el que para su obtención se puede hacer uso de la facultad económico-coactiva, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuya constitucionalidad analizaremos más adelante.

2.5.- CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

A este respecto, el artículo 2o fracción III del Código en comento, nos dice:

"... Contribuciones de Mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

Fortaleciendo lo anteriormente transcrito, abordaremos la opinión que nos da el maestro Adolfo Arriola Vizcaino, referente a la Contribución en cuestión:

"Son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de Servicios Públicos

generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate" (8).

De la definición descrita con antelación, podemos deducir lo siguiente:

- 1.- La Contribución en cuestión es una prestación, esto es, deriva de un acto unilateral por parte del Estado, colocando al contribuyente en una hipótesis jurídico-tributaria no buscada y, en ocasiones, ni siquiera deseada, toda vez que el particular cuyo predio se localice en el radio de afectación queda obligado al pago del tributo, haya o no formulado petición alguna.

Abundando en lo anterior, cabe señalar que aunque aparentemente el tributo en análisis representa una contraprestación, al obtener el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria un beneficio directo y específico de la obra realizada por el Estado, lo cual da lugar a una relación de tipo bilateral, nosotros consideramos, por lo contrario, que si bien es cierto lo anterior, también lo es que el particular jamás solicita el suministro de un servicio determinado, ni tal solicitud es requisito sine qua non para que el Estado lleve a cabo la obra y exija el pago de la contribución especial, la autoridad a su libre albedrío va determinando la naturaleza, el costo y los alcances de los trabajos de urbanización.

- 2.- En segundo lugar, el insigne tratadista Arrijo Vizcaino considera que las Contribuciones de Mejoras son consecuencia de la prestación de "Servicios Públicos Generales e Indivisibles" por parte del Estado.

Ahora bien, en nuestra opinión y en lo referente a Servicio Público General, estamos completamente de acuerdo, toda vez que benefician a la totalidad de la población, pero no obstante el beneficio general, para los propietarios de los inmuebles circundantes representa un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad.

En virtud de lo anterior, consideramos que el término "indivisible" es poco acertado, toda vez que el beneficio del Servicio Público en cuestión, por importante que sea para la población, es relativo si se le compara con la ganancia directa e inmediata que obtienen los dueños de los predios colindantes al incrementarse substancialmente su valor comercial, merced a la acción urbanizadora del Estado, por lo que consideramos que el Servicio Público es de carácter divisible ya que el provecho del mismo favorece a estos particulares en forma determinada y, en consecuencia, se puede individualizar tal beneficio.

3.- Por lo que respecta al Sujeto Pasivo de la relación jurídico-tributaria derivada de la Contribución en Comento, este debe poseer, independientemente que se ubique en la hipótesis normativa, dos calidades: 1) la de ser propietario de un bien inmueble; y 2) Que dicho bien se ubique dentro del radio de afectación de alguna de las obras públicas de urbanización, resultado obvio, deducir el objeto de la contribución: Todos los inmuebles ubicados en la periferia de las obras y servicios mencionados.

4.- Por último, en la parte final de la definición en análisis, se habla de los métodos o procedimientos para determinar el monto de las contribuciones especiales o de mejoras, los cuales son:

- A) Incremento ganado o plusvalía, cuya base gravable es la utilidad obtenida por cada contribuyente en el valor comercial de su predio como consecuencia de las obras y servicios de urbanización.
- B) Recuperación proporcional del costo de las obras o servicio de que se trate, siendo la base gravable el costo de las obras y servicios de urbanización distribuido entre los contribuyentes, convirtiendo a las contribuciones especiales en un instrumento al servicio del fisco para lograr la recaudación del costo de las obras y servicios que beneficiaron a los causantes.

Es pertinente aclarar, que esta segunda tendencia es la adoptada por nuestra Legislación Fiscal.

2.6.- ACCESORIOS.

Para concluir este escueto y sucinto análisis de lo que son las Contribuciones, según el artículo 2o del C.F.F., examinaremos lo que se entiende por contribuciones accesorias en nuestro Sistema de Recaudación Tributario.

Cabe mencionar, que la relación accesoría se presenta en el momento en que el sujeto obligado incurre en el incumplimiento en el pago, teniendo la relación en comento la naturaleza indemnizatoria para compensar a la autoridad los daños y perjuicios generados por la falta de pago oportuno.

Asimismo, la Legislación Fiscal Mexicana, entiende por accesorios a los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% del valor total del monto de cheque que haya sido recibido por la Autoridad Fiscal, presentando en tiempo para su cobro y no sea pagado, los cuales participan en la naturaleza del Tributo, gozando, por ende, la Autoridad de la facultad económico-coactiva para su cobro.

Sobre el particular, el artículo 46 de la L.S.S. establece que cuando no se enteren las cuotas, los enteros provisionales, o los capitales constitutivos dentro del plazo legal previsto, el patrón estará obligado a cubrir, a partir de la fecha en que los créditos se hicieron exigibles, los recargos moratorios correspondientes en los términos del Código Fiscal de la Federación, sin perjuicio de las sanciones que procedan, en el caso de prórroga que otorgue el Instituto, los plazos concedidos también causarán recargos conforme al Código antes mencionado.

Por su parte, el C.F.F., en su artículo 21, señala que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además dispone que deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno; agregando que los recargos se causarán hasta por 5 años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización por cheques no pagados o devueltos, los gastos de ejecución y las multas.

En ninguna forma los recargos excederán del importe del crédito fiscal que sirva de base para el adeudo cuando se paguen en forma espontánea. Asimismo, si con motivo de la revisión efectuada por el Instituto, resultan diferencias a cargo del obligado, deberán cubrirse con recargos computados desde la fecha en que debió de hacerse el pago correspondiente.

Cuando el pago hubiera sido menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia o parte proporcional.

Por otro lado, se establece que los particulares tendrán que cubrir el 20% del valor de un cheque cuando con el mismo hubieran pretendido pagar al fisco alguna contribución o sus accesorios, si es que dicho título hubiese sido presentado en tiempo y no hubiese sido pagado. Es decir que dicha indemnización se cobrará independientemente de que se cobre la suerte principal que constituye la contribución, los recargos que se hubiesen generado o que se generen, los gastos de ejecución y las multas que corresponda, sin perjuicios de la responsabilidad penal que proceda, ya que en la especie dicha conducta constituye un ilícito penal equiparable al fraude, el cual no desaparecerá, aún cuando se cubra el importe del cheque y la indemnización correspondiente.

No obstante lo anterior, es criticable que en este precepto no se establezca que la falta de pago por parte de la institución librada debe obedecer a una causa imputable al librador, por lo que consideramos que dicha omisión puede dar lugar a cobros injustos, que bien podrían ser objeto de impugnación.

Los recargos se calcularán conforme a una tasa que será del 50% mayor de la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el Costo Porcentual Promedio de Captación de recursos del sistema bancario, proporcionadas por el Banco de México, sobre el total del Crédito Fiscal, excluyendo los propios recargos, indemnizaciones y multas, gastos de ejecución y no excederán del 500% del monto de dicho Crédito.

Finalmente, es importante hacer notar que el último párrafo del artículo 21 del C.F.F., establece que en ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los Contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar tales o parcialmente los recargos correspondientes.

- (1) Cfr. Adam Smith, Op. (1a. edición en español cuarta reimpresión; México: Fondo de Cultura Económica, 1984) Pag. 726 y 727.
- (2) Jarech Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Editorial Liceo Profesional CIMA. Buenos Aires, Argentina. 1969. Vol I. Pag. 102.
- (3) Margain Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. Tercera Edición. México. 1973. Pag. 38.
- (4) Flores Zavala Ernesto. Op. Cit. Pag. 196.
- (5) Citado por Roll Eric. Historia de las Doctrinas Económicas. Editorial Fondo de Cultura Económica. México. 1975. Pag. 144.
- (6) Jurisprudencia Visible en el apéndice al Sumario Judicial de la Federación de 1917 a 1985, Tomo I, Pag. 150.
- (7) Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. Décima edición. México, D.F. 1981. Pag. 79.
- (8) Adolfo Arriola Vizcaino. Derecho Fiscal. Editorial Themis. Quinta Edición. México. 1969. Pag. 266.

CAPITULO III
LA SEGURIDAD SOCIAL EN MEXICO.

3.1.- COMENTARIOS HISTÓRICOS.

En este momento, comenzaremos a dislucidar el objeto que nos hemos propuesto en la elaboración del presente trabajo terminal, toda vez que en los capítulos anteriores, al igual que en un silogismo, hemos hecho referencia a premisas genéricas las cuales tratan de explicar el porque de las contribuciones y el entorno sobre el cual giran dichos tributos, es decir como es vista la galaxia tributaria en el universo de nuestra legislación, en beneficio de la raza cósmica.

Ahora bien, al parangonar nuestro trabajo con un silogismo, tratemos de que la premisa mayor sean los capítulos antecedentes, la premisa menor el presente capítulo y los subsecuentes y la conclusión el determinar la Constitucionalidad de la facultad económico-coactiva con que goza el I.M.S.S.

Pero no nos adelantemos, y siguiendo el mismo sistema (ir de lo genérico a lo específico) pasemos a ver cómo nacieron las Aportaciones de Seguridad Social.

La idea de buscar un instrumento protector de las clases socialmente desprotegidas, y con el cual se fomentara y sirviera como garantía del bienestar colectivo, son los postulados de la Seguridad Social. Desde tiempos remotos el hombre luchó por su seguridad y darle solución a los posibles riesgos que se pudieran suscitar. Así podemos mencionar que el origen de las agrupaciones obedece el desarrollo histórico del hombre y fundamentalmente la forma instintiva de luchar por su seguridad, visto en otra óptica, pelear contra la inseguridad que el mundo inhóspito le presentaba, grupos que el hombre formaba buscando el bienestar común en general, y así Vr. gr. logró tener seguridad en su alimentación con el pastoreo, la domesticación de animales y el cultivo de plantas.

No obstante lo anterior, la enfermedad y la muerte continuaron siendo objeto de preocupaciones, anteponiendo sus creencias y sus veneraciones a seres superiores o sobre naturales como recursos a la inseguridad, que lo condujeron a adoptar formas de organización social.

Con el peso del tiempo, hubo culturas que crearon sistemas de ayuda mutua, y así en Grecia ya existían organizaciones encargadas de socorrer a la población y a los menesterosos.

En Roma se precisó con claridad estas Instituciones como los colegios de artesanos, principalmente las *collegia tenourum*, que mediante el pago que hacían los asociados de una prima o cuota se cubrían a los beneficiarios gastos de sepelio.

Con el Cristianismo se fundaron las hermandades y asociaciones de caridad para ayudar a los menesterosos y más necesitados. La unión se centraba en la identidad de cultos, ayuda mutua y salvación espiritual de los participantes.

En la Edad Media, el hombre buscó formas de seguridad más complejas y se agrupó en instituciones llamadas gremios, corporaciones y gildas.

Los Gremios, eran la unión de los oficiales de un mismo oficio con el único fin de buscar protección.

Las Corporaciones eran organizaciones de oficios regidos por sus propios estatutos, en los que fijaban normas sobre la calidad de sus productos, condiciones de trabajo y ayuda mutua, ante la incipiente regulación y protección laboral.

Las gildas, proporcionaban a sus agremiados protección mutua, mediante asistencia en caso de enfermedad, muerte, orfandad y viudez.

Estas organizaciones surgen de la necesidad de protección económica de sus agremiados y familiares, que estaban formados por los maestros, oficiales, campesinos o asalariados y aprendices que recibían instrucción sobre las técnicas de fabricación mediante un sistema de producción monopólico.

En los inicios de la época moderna, la clase trabajadora no tuvo la protección oficial necesaria y con el fenómeno del maquinismo y la revolución industrial tuvo la urgente necesidad de agruparse con fines profesionales y una mayor seguridad industrial y social integral.

Alemania, retoma esta idea y finca razones fundamentales que determinaron la creación de los Seguros Sociales, en una primera etapa de carácter voluntario y, a partir de 1883 se crea el seguro obligatorio para todos los trabajos amparados por el Estado, mediante medidas de previsión en beneficio de la colectividad.

Otto Von Bismarck, como una estrategia de control de proletariado en contra del socialismo, instituye el seguro para riesgos de enfermedades y posteriormente en 1889 el seguro contra accidentes de trabajo que fue ampliado para la vejez e invalidez.

De 1883 a 1919, Francia, Dinamarca e Inglaterra toman la experiencia de Seguridad Social que se dio en Alemania.

En Inglaterra, después de una larga lucha sindical en el año de 1907, se introduce la ley de reparación de accidentes de trabajo y el sistema de asistencia para ancianos. No

obstante, 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 sociales.

Los principios de obligatoriedad del seguro social inglés se basaron en la participación tripartita de los recursos económicos, por parte de los trabajadores, patrones y Estado, gran aportación a nivel internacional.

En 1914, Gran Bretaña, mediante la Cámara de los Comunes, revisa los sistemas existentes de Seguro Social y sus servicios conexos. La comisión revisora la presidió Sir William Beveridge, quien en el año de 1942 lo presentó denominando a su estudio "Informe sobre el Seguro Social y Servicios Conexos" o "Plan Beveridge", que implicaba una recopilación de todas las experiencias obtenidas mediante una política social permanente de garantía y solvencia en contra de la miseria, la enfermedad, la desocupación y la ignorancia de la sociedad a través del Estado y con la contribución de los sujetos interesados.

En Julio de 1948, se perfecciona el "Plan Beveridge" lo cual trae como consecuencia que se promulgara la "Ley del Seguro Social" con la cual Inglaterra establece su Seguridad Social integral protegiendo los accidentes y enfermedades de trabajo, la sanidad, atención a la niñez y asistencia a los desvalidos entre otros, así como el Seguro Social.

España fue otro país que destacó en la legislación de los Seguros Sociales, creando en 1883 una comisión de reformas sociales abocándose al estudio y resolución de estos problemas.

La primera ley española al igual que la alemana, se funda en los Seguros Voluntarios, principalmente en lo relativo a los accidentes de trabajo como consecuencia del desarrollo industrial (Ley de 30 de Enero de 1900), asimismo se responsabiliza a los patrones de las consecuencias de los riesgos de trabajo, transformándose en Seguridad del riesgo de trabajo.

En la ley del 7 de Febrero de 1908 se crea el Instituto Nacional de Prevención y en Mayo de 1917, se consolida una necesidad de obligatoriedad, y es hasta el 11 de Marzo de 1919 cuando se dicta la Ley de Seguro Social obligatorio y el reglamento respectivo se da a conocer el 21 de Enero de 1921, con una preocupación de bienestar colectivo.

Por lo que respecta al Nuevo Continente, en los Estados Unidos de Norteamérica, con motivo de la crisis económica de 1929, que dejó sin empleo a miles de trabajadores y la quiebra de incontables fuentes de trabajo, se crea la Ley del Seguro Social, aprovechando las experiencias en la materia, de otros países.

En 1935 adoptó el Sistema del Seguro Social, promulgando la ley contra la desocupación, la vejez, de retiro y la ley del seguro de desempleo de los ferrocarrileros en 1946 en los diversos Estados de la Unión Americana, con excelentes logros.

Así, universalmente se ha extendido la idea de la Seguridad Social y con las luchas obreras en la mayoría de los países se ha implantado afortunadamente el sistema de bienestar integral colectivo, promoviendo inclusive reglas a nivel institucional por la Organización Internacional del Trabajo y otros organismos análogos.

Posterior al segundo movimiento mundial armado, la propia asamblea general de las Naciones Unidas, enarbó el derecho de las personas a la "Seguridad Social".

En México, la Seguridad Social tiene su génesis en la época precortesiana con las denominadas cajas de comunidad indígenas, que funcionaban con aportaciones de estas para cubrir los infortunios de la muerte, otros riesgos o festividades a sus dioses. A partir de estos momentos la Seguridad Social adquiere un carácter dinámico y latente que se ha fortalecido a través del tiempo.

En el Siglo XVI con la Ley de Burgos, se crean débiles normas de protección a los indígenas de la Nueva España, otorgándoles el derecho de tener en las mismas chozas, templos y tierras de cultivo, buen trato en el servicio, lo que desgraciadamente nunca ocurrió.

En 1756, se funda el hospital de los hermanos de la Orden de San Francisco, en 1763, ordenanzas de protección a las viudas en caso de fallecimiento, así como una institución que proporcionaba a los Ministros de Audiencia, Tribunales de Cuenta y Oficiales de Hacienda, determinados beneficios.

Posteriormente, en 1779, y a raíz de una epidemia de viruela, se habilitó por orden del Virrey, el Colegio de San Andrés como hospital para atender a la población necesitada, muchos eran los riesgos y pocos los recursos e intenciones de los Virreyes para ofrecer seguridad social al pueblo, por lo que la población en general se encontraba insatisfecha e inconforme.

Anterior a la habilitación del Colegio de San Andrés como hospital, en 1770 se crean los Montepíos de viudas y pupilos, otorgando descuentos al sueldo para asegurar una determinada suma que permitía conceder subsidios a los familiares del asegurado. Los Montepíos en México, y los gremios y corporaciones en Europa, influyen notablemente en

la creación de las Sociedades Mutualistas y Unidades de Seguridad Colectiva, en donde aparecen conceptos reales de nuestro Sistema de Seguridad Social, como lo son la ayuda y la cooperación mutua de los propios asegurados.

En 1810 se inicia en nuestro país la lucha armada por la Independencia de la Nueva España, inspirada en las ideas liberales de la época.

Y así, con la influencia del pensamiento liberal, José María Morelos y Pavón "El Siervo de la Nación", en el Congreso Constituyente de Chilpancingo señala:

"Como la buena ley es Superior a todo hombre, las que dictan nuestro Congreso serán tales que obliguen a la constancia y patriotismo, moderen la opulencia e indigencia y de tal suerte se aumente el jornal del pobre, que modere sus costumbres y alivie la ignorancia, la rapiña y el hurto" (1).

A finales del siglo pasado e inicios del presente, ocurren diversos problemas sociales, económicos, políticos y militares que paralizan la evolución de la Seguridad Social en nuestro país, lo que originó movimientos, planes, leyes y diversas campañas que reflejan la necesidad del pueblo mexicano por obtener seguridad; esta necesidad desemboca con la lucha revolucionaria de 1910, que terminó al quedar plasmados en la constitución de 1917 los ideales de Seguridad Social por los que se luchaba, traducidos a elevar el nivel de la población en general procurando su seguridad física y económica.

Cabe mencionar, que en 1913, Don Venustiano Carranza en el Ayuntamiento de Hermosillo declara que "terminada la lucha armada, del Plan de Guadalupe, debe principiar la magistral lucha social, la lucha de clases, para realizar los nuevos ideales sociales, que no sólo es repartiendo tierras, y sufragio efectivo; sino también evitar y

reparar riesgos; es más grande y sagrado establecer la Justicia, buscar la igualdad, la desaparición de los pobres para establecer la conciencia nacional" (2).

Durante la época de la Revolución la Seguridad Social es el postulado de las fuerzas sociales que estructuraron dicha configuración, asimismo la primera disposición de Seguridad Social propiamente dicha, establecida en nuestro país, aparece en la Ley de Trabajo del Estado de Yucatán de 1915, la cual en su numeral 135, manifiesta: "El Gobierno fomentara una Asociación mutualista, en la cual se asegurarán los obreros contra los riesgos de vejez y muerte".

Sin embargo, es a partir de la Constitución de 1917, en la que se plasmó el ideario de Seguridad Social, y es así que en el artículo 123 Fracción XXIV se consigna un seguro potestativo al indicar:

"Se considera de utilidad social: El establecimiento de cajas de seguros de invalidez, de vida, de cesación involuntaria de trabajo, de accidentes y de otros 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".

Como se podrá observar, los Estados miembros de la Federación quedaron facultados para legislar en materia de Seguridad Social, de acuerdo a sus necesidades particulares, trayendo como consecuencia la creación de diversas legislaciones con diferentes alcances y contenidos.

Como consecuencia de lo anterior, el 6 de Septiembre de 1929, se promulgó una reforma a la citada fracción XXIX del artículo 123 Constitucional, base jurídica para la creación del Seguro Social con carácter obligatorio al establecer lo siguiente:

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

En febrero de 1934, siendo presidente de la República el General Abelardo L. Rodríguez, a través de la Oficina de Previsión Social del Departamento de Trabajo, asignó una comisión encargada de elaborar la Ley del Seguro Social.

En dicha comisión se establecieron los principios generales que debían normar el anteproyecto de ley, determinando las bases e instituciones y, se determinó que debían organizarse sin fines de lucro, administrado y financiado en forma tripartita.

El 27 de diciembre de 1938, el General Lázaro Cárdenas, en ese entonces Jefe del Ejecutivo Federal, envió al Congreso de la Unión un proyecto de la Ley del Seguro Social, que cubría los riesgos de enfermedad y accidentes de trabajo, enfermedades no profesionales, maternidad, vejez e invalidez y desocupación involuntaria, así como la creación con personalidad jurídica propia, de un Organismo Descentralizado que se denominaría Instituto de Seguros Sociales, con domicilio en la Ciudad de México. Este Organismo se encargaría de la aplicación de su ley y reglamento así como de recaudar cuotas, celebrar contratos, etc., Ley que nunca llegó a discutirse en el Congreso, so pretexto de que debía elaborarse un proyecto más completo y que tuviera como base esencial un buen estudio de actuariado social.

Después de todos los esfuerzos realizados, el 15 de enero de 1943 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Seguro Social, creándose como consecuencia, el Instituto Mexicano del Seguro Social, y el 14 de Mayo de ese mismo año se publica su

reglamento en lo referente a la inscripción de trabajadores y patronos, así como la organización y funcionamiento de dicho Instituto, base de la Seguridad Social en México.

Por Decreto de 30 de Diciembre de 1959, se reformó la Ley del Seguro Social, eliminando del I.M.S.S. las facultades otorgadas para organizar la Seguridad Social de los Trabajadores al Servicio del Estado.

Conjuntamente con dicha reforma, se expidió la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), incorporándose a dicho Instituto los Trabajadores del Servicio Civil de la Federación, del Departamento del Distrito Federal, así como los trabajadores de Organismos Públicos que por ley, o por acuerdo del Ejecutivo Federal fueran incorporados.

Dicha cobertura ha sido ampliada constantemente, toda vez que en 1976 el Presidente Luis Echeverría Álvarez, extendió mejores prestaciones de carácter social a los Servicios Públicos como el caso de la vivienda y tienda de consumo popular, extendiéndose a los elementos que integran las Fuerzas Armadas Mexicanas, creándose para tal efecto un Organismo Público Descentralizado denominado Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM), cuyas funciones sociales se concretan a la prestación y administración de servicios de carácter social para los miembros de las Fuerzas Armadas, y recursos para el Fondo para la Vivienda, entre sus principales.

A la fecha y con el programa de Solidaridad adoptado por el Lic. Carlos Salinas de Gortari, Presidente Constitucional, la extensión de los Seguros Sociales continúa su marcha; sin embargo, aún muchos sectores de la población se encuentran al margen de sus beneficios, obstáculos a vencer y así lograr la mejor distribución del ingreso nacional y

proporcionar el mayor bienestar a la población del país, protegiendo con sus servicios y marco jurídico a todos y cada uno de los sectores.

3.2.- MARCO CONCEPTUAL

Tal y como quedó asentado en el capítulo que precede, la Seguridad Social tiene su génesis en la búsqueda por parte del hombre, de un instrumento protector de las clases socialmente desprotegidas, y con el cual se fomente y sirva como garantía del bienestar colectivo.

La evaluación de los sistemas de ayuda desarrolló lo que se llamó "La Previsión Social", teniendo como consecuencia la creación de estructuras e instituciones bien definidas.

Asimismo, en la medida en que se fueron reconociendo los derechos de los trabajadores, se vio la necesidad de extender los servicios de ayuda, para aquellos casos en que los riesgos naturales y sociales, pudieran ocasionar afectaciones cuyas consecuencias, entre otras, provocaran la privación involuntaria de la fuente de ingresos, en detrimento del trabajador y su familia.

En este orden de ideas, podemos decir que la Previsión Social contempla en gran forma, la protección y defensa del trabajador con la tutela de su persona en el momento en que quedan imposibilitados para prestar su servicio, eliminando sus inseguridades, ya que dichas normas están destinadas a dar cumplimiento a la obligación de la empresa y el derecho del trabajador exclusivamente, por conducto de una institución denominada Seguro Social.

Efectivamente, el Seguro Social es la principal forma de la Previsión Social, sin embargo en un sentido más amplio se considera como la instrumentación básica de la Seguridad

Social, ya que trata de amparar y proteger a todos los sectores de nuestra sociedad y no sólo a los que prestan un servicio personal subordinado a cambio de un salario.

A este respecto, los insignes maestros Rafael Tena Suck y Hugo Italo Morales nos dicen:

"... el Seguro Social se ha definido como el instrumento básico de la Seguridad Social, de orden público, por medio del cual quedan obligados, mediante una cuota o prima que cubren los patrones, los trabajadores u otros, y el Estado a entregar al asegurado o beneficiario una pensión o subsidio, cuando se realizan algunos de los siniestros o riesgos que protege o ampara" (3).

A fin de fortalecer las premisas antes vertidas, nada mejor que lo plasmado en el artículo 2o de la L.S.S., mismo que a la letra expresa:

"Artículo 2.- La Seguridad Social tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo".

De la lectura del numeral antes transcrito, es fácil deducir que la Seguridad Social va más allá de la Previsión Social, correspondiendo al Estado, por el ser el instrumento del bienestar colectivo el coordinar la asistencia pública, la organización sanitaria y otros sistemas de protección (4).

Es importante señalar, que las bases jurídicas constitucionales fueron concedidos por el Constituyente de 1917, y así el artículo 123 Fracción XXIX del Pacto Federal establece:

"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 guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores,

campesinos, no asalariados, y otros sectores sociales y sus familiares".

Ahora bien, tratando de clasificar las características de la Seguridad Social, diremos lo siguiente:

- 1.- Es un servicio público de proyección nacional con tarifas previamente establecidas.
- 2.- El seguro social es obligatorio para los casos de relaciones de trabajo; y también puede ser voluntario; en este último no importa si hay o no relación de trabajo, aunque sí el monto de percepciones o ingresos, los cuales se toman como base para tabular al derechohabiente.
- 3.- Su organización es tripartita, en virtud de que quien ha de señalar los senderos de la seguridad social, se integra por una comisión compuesta por el sector patronal, obrero y gubernamental.

3.3.- NATURALEZA JURÍDICA DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

En este momento, surge la pregunta necesaria: ¿Qué importancia fiscal motiva la existencia de la Seguridad Social?, cuestionamiento difícil de responder y en cuyo cometido derramaremos importantes cantidades de tinta.

Para cumplir nuestro cometido, es necesario hacer algunas remembranzas, y así diremos que la Seguridad Social se soportaba normalmente por medio de aportaciones que cubrían los sectores directamente interesados; inicialmente eran los sectores trabajador y patronal, los encargados de cubrir el impacto económico de la Seguridad Social; sin embargo, una vez que el plan de Seguridad Social abarcaba sectores más amplios de la

población, fue necesario que el Estado interviniera económicamente mediante subsidios y aportaciones directas.

Efectivamente, ante el crecimiento inminente de los factores de la Seguridad Social, se obtuvo como resultado la creación de un Organismo que pudiera captar el ingreso para aplicarlo al gusto y así cumplir felizmente el cometido, siendo la forma ideal el establecimiento de un organismo recaudador que gozará de autoridad y autonomía.

Efectivamente, la Ley del Seguro Social en sus artículos 4o y 5o establece:

"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 patrimonios propios, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social".

Con el objeto de puntualizar en su exacta dimensión los numerales antes transcritos, es necesario precisar la naturaleza jurídica del I.M.S.S., misma que analizaremos desde un doble aspecto: como Institución Descentralizada por Servicios de la Administración Pública Paraestatal y como Organismo Fiscal Autónomo.

Cabe señalar, que al establecerse el Seguro Social como un servicio público, deberá reunir las características del mismo, es decir, tendrá que realizar actividades que tengan por objeto satisfacer alguna necesidad colectiva de carácter material, económico o cultural, a través de prestaciones concretas e individuales, a las personas que lo soliciten.

de acuerdo con un sistema señalado en la ley para que el mismo sea permanente y adecuado (5).

Retomando lo antes planteado y de conformidad a lo señalado en el artículo 45 de la L.O.A.P.F., se consideran Organismos Descentralizados las Instituciones creadas por el Congreso de la Unión o en su caso por el Ejecutivo Federal, que tenga personalidad jurídica y patrimonio propios, independientemente de la forma o estructura legal que adopten.

Los órganos Descentralizados del Ejecutivo ostentan una autonomía orgánica y financiera, para que dentro de los negocios de su estricta competencia, realicen ciertos fines específicos del Estado, sin desligarse, por ello, de la orientación gubernamental ni de la unidad financiera estatal.

Por su organización estructural y por la administración de los servicios sociales que prestan el I.M.S.S., adquiere la calidad de Organismo Descentralizado por servicios, puesto que, como acertadamente lo consigna el Doctor Serra Rojas:

"La descentralización por servicio es un modo de organización administrativa, mediante la cual se crea el régimen jurídico, con una competencia limitada a sus fines específicos y especializada para atender determinadas actividades de interés general, por medio de procedimientos técnicos" (6).

Es incuestionable que mediante la utilización de este sistema administrativo por servicios, el Estado consigue aprovechar al máximo los recursos de que disponen, puesto que el Servicio prestado resulta de mayor calidad por la especialidad que éste implica.

Adicionalmente, el artículo 268 de la Ley del Seguro Social reviste al I.M.S.S. de la peculiaridad de ser Organismo Fiscal Autónomo, con facultades para determinar créditos fiscales, dar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos, percibirlos y después aplicarlos a los fines para los cuales han sido creados.

El surgimiento de este tipo de organismos deviene fundamentalmente por el crecimiento de las funciones estatales y por la naturaleza de los gastos que éstas implican, inicialmente en la legislación española los ingresos obtenidos por dichas entidades públicas, fueron denominados ingresos de parafiscalidad, puesto que no figuraban en los presupuestos generales del Estado, toda vez que los mismos se encontraban afectados a un gasto directo y específico, además de ser recaudados por organismos distintos a los propiamente fiscales. Aunado a lo anterior, debemos recordar que aun cuando las aportaciones de seguridad social no derivan propiamente de la relación jurídico-tributaria, se le atribuye el carácter de ingresos tributarios para efectos de su cobro y exigibilidad, en el Código Fiscal de la Federación, facilitando de esta manera a los Organismos Fiscales Autónomos la recaudación de los ingresos establecidos legalmente a su favor.

Ante esta perspectiva, se crearon estas entidades del Ejecutivo con el propósito de captar dichos ingresos y al mismo tiempo realizar el gasto destinado a un fin determinado, en cuyo caso, el organismo recaudador adquiriría por mandato de ley la calidad y, por lo mismo, se encuentra facultado para afectar en la órbita competencial de sus atribuciones la esfera jurídica de los administrados.

A este respecto, el insigne maestro Ignacio Burgoa Orihuela nos dice:

"Por autoridades se debe entender... a aquellos órganos estatales de facto o de jure investidos de facultades de decisión o ejecución, cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o

extinción de situaciones generales o particulares, de hecho o jurídicas, o bien procure una alteración o afectación en ellas, con trascendencia particular y determinada, de una manera imperativa, unilateral y coercitiva" (7).

De acuerdo con lo anteriormente apuntado, tenemos que los Organismos Fiscales Autónomos son órganos estatales dotados de autoridad con todas las consecuencias legales que esta calidad representa y en esta latitud, en congruencia con los principios constitucionales que preside nuestra legislación, los mismos organismos sólo estarán facultados para realizar sus actuaciones en el marco legal que les corresponde, sin poder rebasar estas atribuciones.

3.4.- RÉGIMEN OBLIGATORIO DEL SEGURO SOCIAL.

Por disposición legal (artículo 6o. L.S.S.), el régimen del Seguro Social comprende el régimen obligatorio y el régimen voluntario, siendo el primero al que se encuentran sujetos todos los trabajadores, con la consecuente obligación patronal de inscribirlos en el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituyendo dicho régimen la regla general; en tanto que el régimen voluntario es potestativo para todas aquellas personas que por alguna razón no se encuentran protegidos por el régimen obligatorio, y por medio de él se proporcionan principalmente prestaciones en especie en el ramo del seguro de enfermedades y maternidad.

Ahora bien, la L.S.S. en su numeral 11 establece que el régimen obligatorio comprende cinco seguros, los cuales protegen al trabajador y a su familia y sirven para fijar las bases de cotización de las contribuciones.

Los seguros a que nos referimos en el párrafo inmediato anterior, son los siguientes:

- I.- Riesgos de Trabajo.
- II.- Enfermedades y Maternidad.
- III.- Invalidez, Vejez, Cesantía en edad avanzada y Muerte.
- IV.- Guarderías para hijos de asegurados.
- V.- Retiro

A este respecto, el insigne maestro Javier Moreno Padilla, nos dice:

"Estos seguros coinciden con la clasificación de Beveridge, de profesionales o derivados de la producción y naturales, porque afectan al individuo como miembro de una comunidad; así los primeros los divide en accidentes y enfermedades provocadas por el trabajo, y los naturales: en maternidad, enfermedades, vejez, invalidez, retiro, cesantía, muerte, viudez, y orfandad. Con este mínimo de garantías los individuos podrán realizar libremente sus actividades con la tranquilidad necesario, porque se encuentran protegidos al igual que sus familias contra los riesgos naturales que podrían provocar disminución de su capacidad de trabajo" (8).

Ahora, pasaremos a analizar cada uno de los seguros en que se debe de cotizar.

I.- RIESGOS DE TRABAJO.

El artículo 48 de la Ley del Seguro Social nos define de una manera precisa los riesgos de trabajo, al manifestar que:

"Artículo 48.- Riesgos de trabajo son los accidentes y enfermedades a que están expuestos los trabajadores en ejercicio o con motivo del trabajo".

A este tipo de contribución tanto la Ley como la doctrina le denominan cuotas, su soporte económico es exclusivamente a cargo de los patrones, situación que se desprende del

tenor de la fracción XIV del artículo 123 Constitucional en relación con el artículo 60 de la Ley de la materia.

El hecho de que este seguro corra a cargo del patrón particularmente, crea un beneficio práctico para él, en función de quedar relegado de la responsabilidad que enmarca la Ley Federal del Trabajo, por la exposición a eventuales riesgos de las personas que le presten sus servicios.

Hablar del seguro de riesgos de trabajo, implica hablar de clases, grupos, grados de riesgos y primas de cotización, los que son calculados tomando en cuenta la clasificación de la empresa.

CLASIFICACIÓN DE EMPRESAS.

La clasificación de las empresas es una fijación reglamentaria de acuerdo a lo que se ha llamado actividad fundamental, o bien, la actividad a desarrollar por la empresa, ya que en las diversas ramas del ciclo productivo o extractivo, se presenta en mayor o menor grado el factor peligro.

Para la clasificación de una empresa cualquiera, el patrón acude primordialmente al sistema de autoclasificación (aunque existen otros dos: reclasificación y clasificación de empresas con diversos centros de trabajo, este último modelo generalmente opera en compañías con diversas filiales con clave patronal distinta, entonces tendrán registros de clasificación por cada centro), en donde el Patrón habrá de describir su actividad fundamental, instalaciones, dependencias, maquinaria, número de trabajadores y áreas donde presten sus servicios; consecuentemente, llenado que sea el cuestionario, la empresa quedará ubicada en un grado medio de la clase relativa.

La explicación de que se coloque a la empresa en un grado medio, se entiende en virtud a que conforme al tipo y regularidad de los siniestros, se modifica el grado a mínimo o máximo.

No obstante de que en la mayoría de los casos, es el propio particular el que autoclasifica a su empresa, el Instituto Mexicano del Seguro Social, puede efectuar visitas a las empresas para alguno de los efectos indicados en la Ley de la materia, si hecho lo anterior se realiza una inspección a las instalaciones cerciorándose de las condiciones de trabajo y la actividad fundamental, y en su caso se emite un dictamen que generalmente reclasifica el grado de riesgo de la empresa para que en forma aparentemente definitiva se hagan las cotizaciones respectivas.

Quien se ocupa de realizar el dictamen es la Comisión Técnica de Clasificación de Empresas, misma que se integra de un Ingeniero de Seguridad, un Médico de Higiene Industrial, un especialista del Departamento Jurídico y el Jefe del Departamento Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social, después de hecho el trabajo de campo se turna el expediente a un cuerpo tripartita compuesto por representantes del Estado, de los trabajadores y de los patrones, mismo que se llama Comité Consultivo de Riesgos de Trabajo.

Para la liquidación de las cuotas referentes al seguro que se debe enterar por concepto de riesgos de trabajo, se atiende a dos criterios esencialmente:

- a) Se toma en cuenta el total enterado por la empresa al Instituto y por concepto de seguro de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte, el término es bimestral.

- b) Aplicar el porcentaje específico de cotización en que se encuentra clasificada la empresa, al total de los ingresos de los seguros de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte.

II.- ENFERMEDAD Y MATERNIDAD.

El soporte económico de este seguro estará a cargo de los patrones y trabajadores, este rubro ampara los casos señalados por el artículo 92 de la Ley del Seguro Social, procediendo este seguro cuando la enfermedad no deriva de un riesgo de trabajo, también se le denomina enfermedad general, iniciándose:

- a) **ENFERMEDAD:** Desde el momento mismo en que el Instituto certifique el padecimiento.
- b) **MATERNIDAD:** A partir del día en que el Instituto certifique el estado de embarazo y fecha probable del mismo, lo que servirá de base para el cómputo del subsidio el cual es igual al 100% del salario base de cotización, el que recibirá durante 42 días anteriores al parto y 42 días posteriores, pagándose semanalmente.

III.- INVALIDEZ, VEJEZ, CESANTIA EN EDAD AVANZADA Y MUERTE.

Para gozar de los beneficios de este tipo de seguro en sus diversas excepciones, es necesario, que se hayan cubierto previamente determinado número de cotizaciones, a lo que la Ley denomina como periodos de espera; se deben tomar en cuenta las particularidades de las variantes de este seguro, es decir, la Invalidez, Vejez o Cesantía en edad avanzada, se suspende por el hecho de que el trabajador realice alguna jornada laborable que se encuentre comprendida en el régimen del Seguro Social; cuando una persona resulta ser beneficiaria de dos o más seguros ya por ser simultáneamente asegurado o por ser beneficiario o asegurado a la vez, las cantidades que recibe no

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

podrán superiores al 100% del salario de cotizaciones, la disminución se hará en todo caso en la pensión de mayor cuantía. El mismo criterio impera si las pensiones son de este punto y la proveniente de un riesgo de trabajo.

a) INVALIDEZ.- Para que opere en lo particular las prestaciones de este tipo de seguro, es menester que:

a.1) El asegurado esté imposibilitado de procurarse una retribución superior al 50% de la remuneración que puede percibir un trabajador sano de capacidad y formación semejante a aquel, tomándose como punto de partida la ocupación o profesión que desempeñaba el asegurado.

a.2) Cuando la invalidez se derive de una enfermedad o accidente no profesional o por defectos, agotamiento físico mental, padezca una afección o se encuentre en un estado de naturaleza permanente que le impida trabajar.

Cabe mencionar que al declararse la invalidez, el asegurado debe tener acreditado el pago de 150 semanas de cotización.

Este seguro da derecho a pensión temporal o definitiva, asistencia médica, ayuda asistencial y asignaciones familiares.

b) VEJEZ.- Las consecuencias del cese por la vejez en el trabajo y la falta de producción son evidentes, constituyendo una situación de gran inquietud para los trabajadores, ya que tiene que presentarse algún día irremediablemente en forma natural, teniendo la necesidad en la mayoría de los casos de seguir aportando a la

familia los medios de subsistencia necesaria para el sostenimiento de la misma, aunque no en la misma proporción de la edad económicamente activa.

Para que algún asegurado pueda gozar de este seguro, es indispensable que se hayan enterado un mínimo de quinientas cotizaciones semanales, y se cuente con sesenta y cinco (65) años de edad, iniciaran en el goce inmediato del seguro las personas que cumplan dichos requisitos pudiéndose aplazar la iniciación de las prestaciones a criterios del trabajador, cubriéndose en todo caso las sumas correspondientes desde el día en que se cumplan las dos exigencias legales citadas.

c) CESANTÍA EN EDAD AVANZADA.- Este tipo de seguro se presenta en una etapa de transición, pues por una parte requiere un mínimo de quinientas (500) cotizaciones semanales, que el trabajador haya cumplido sesenta (60) años de edad. La particularidad, es que el asegurado quede privado por razón de imposibilidad física al trabajo remunerado, y de alguna manera no tuvo oportunidad de contar con sesenta y cinco (65) años, pues en ese caso podría ampararse al seguro de vejez. Solo en el caso de que por fortuna del trabajador pudiera reintegrarse al trabajo remunerado y a cotizar nuevamente podrá tener derecho al seguro de vejez o invalidez, en su caso.

d) MUERTE.- La condición indispensable y lógica es el factor muerte; un mínimo de ciento cincuenta (150) cotizaciones semanales o bien que el occiso se encontrará disfrutando alguna pensión, ya de vejez, invalidez o cesantía en edad avanzada, este seguro da derecho a pensión de viudez, orfandad y ascendientes, así como a la ayuda existencial a la pensionada por viudez, asistencia médica y aguinaldo anual de 15 días sobre el monto de la pensión. El importe económico es soportado en forma preponderante por los patrones y los trabajadores.

IV.- SEGURO DE GUARDERIAS PARA HIJOS DE ASEGURADOS.

Mediante este seguro se cubre el riesgo de la mujer trabajadora de no poder dar la atención maternal a su (s) hijo (s) en edad correspondiente a la primera infancia, esto es desde los 43 días hasta los cuatro años, durante su jornada laborable.

Dichos términos no son arbitrarios, ya que la trabajadora goza de 42 días anteriores y 42 días posteriores al parto y al día 43 debe reintegrarse a sus actividades.

Este tipo de prestación es un ejemplo latente de la igualdad de derechos y posibilidades de los sexos masculino y femenino, pues es indiscutible que en otro tiempo el obstáculo del cuidado natural de los hijos por parte de la madre le limitaba la aptitud de ser contratada, el impacto económico de este tipo de seguros es soportado íntegramente por los patronos.

V.- SEGURO DE RETIRO.

Con fecha 24 de febrero de 1992, se publicó en el D.O.F. la reforma a la L.S.S., para establecer un nuevo régimen obligatorio del Seguro Social, denominado "retiro" mismo que, de acuerdo con la estructura de todas las disposiciones modificadas, establece dos cuentas de ahorro, la primera para ayudar a los trabajadores que pasan a retiro, con el fin de que puedan generar en ese momento un salario diferido, y la segunda para el fomento de vivienda. Esta última se encuentra en las disposiciones reformadas de la Ley del INFONAVIT.

El sistema de ahorro para retiro (S.A.R.), es independiente de los otros seguros ya que, su finalidad es permitir incrementar el salario diferido que obtengan los trabajadores cuando se pensionen, pero en forma inmediata procurará fomentar la tasa del ahorro interno a nivel nacional.

La cuota de aportación del sistema de ahorro para retiro se soporta con la aportación patronal del 2% sobre el salario base de cotización que enteran los patrones bimestralmente, pero los trabajadores tendrán en todo tiempo, la posibilidad de hacer aportaciones voluntarias a este seguro con la ventaja de que podrán disminuir de su ingreso la deducción correspondiente, de carácter anual, de un monto igual a la aportación patronal.

(1) Citada por Rafael Tena Suck y Hugo Italo Morales. Derecho de la Seguridad Social. Editorial Pac. Primera Edición. México, D.F. 1992. Pp. 6.

(2) Citada por Rafael Tena Suck y Hugo Italo Morales. Op. Cit. Pp. 6.

(3) Rafael Tena Suck y Hugo Italo Morales. Op. Cit. Pp. 13.

(4) Posada Carlos. Los Seguros Sociales Obligatorios en España. Ed. Toledo. Primera Edición. Barcelona. España. 1975. Pp. 15.

(5) Moreno Padilla Javier. Ley del Seguro Social Comentada. Ed. Trillas. Decimotercera Edición. México, Distrito Federal. 1991. Pp.32.

(6) Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A. Décima Edición. México. 1981. Volumen I, Pp. 627 y 628.

(7) Burgos Orihuela Ignacio. El Juicio de Amparo. Ed. Porrúa, S.A. Vigésima Primera Edición. México, Distrito Federal. 1984. Pp. 168.

(8) Moreno Padilla Javier. Op. Cit. Pp. 35.

CAPITULO IV

**LAS CUOTAS OBRERO-PATRONALES COMO
CRÉDITO FISCAL Y PRESUPUESTO DEL
EJERCICIO ECONÓMICO-COACTIVO DEL I.M.S.S.**

4.1.- LAS CUOTAS OBRERO-PATRONALES COMO ESPECIE DEL GENERO APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

De conformidad a lo establecido en el artículo 2o. del C.F.F., podemos definir a las aportaciones de seguridad social como aquellas "contribuciones (lato sensu) establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

De la definición anteriormente vertida, podemos decir que las aportaciones de seguridad social, son contribuciones que deben enterar las personas que tienen la obligación de pagar a otros, con motivo de una relación laboral, prestaciones o servicios de seguridad social, pero que sin embargo cumplen con la obligación establecida en el artículo 123 constitucional a través del Estado, quien proporciona tales prestaciones o servicios, por lo que se hace acreedor a la contribución denominada aportación de seguridad social.

También se le denomina aportación de seguridad social al pago o cuota que aportan quienes en forma específica reciben tales servicios de seguridad social por parte del Estado. Sin embargo, esos servicios o prestaciones son otorgadas generalmente por organismos descentralizados, los cuales tienen una personalidad jurídica y patrimonio distintos del Estado, razón por la cual se establece que ante tal situación, las aportaciones respectivas gozan de la naturaleza de dicha contribución tal y como si se tratará del propio Estado, de modo tal que se ven beneficiadas con el tratamiento de ser ingresos de carácter fiscal con las consecuencias que ello origina, como lo es que para su obtención dichos organismos pueden hacer uso de la facultad económico-coactiva mediante el procedimiento administrativo de ejecución, como lo veremos más adelante.

Entre estas aportaciones de seguridad social (género), destacan de manera especial las llamadas cuotas obrero-patronales (especie) pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social, mismas que analizaremos a continuación.

4.2- NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS OBRERO PATRONALES.

El artículo 135 de la LS.S. del 19 de enero de 1943, señalaba que "el título donde conste la obligación de pagar las aportaciones del Seguro Social tendrá el carácter de ejecutivo"

Recordemos que el título ejecutivo es aquél documento que trae aparejada ejecución judicial, o sea que obliga a un juez a pronunciar un acto de ejecución mediante un procedimiento ejecutivo.

Al observar que el Instituto tenía que promover necesariamente como cualquier particular un procedimiento de esta naturaleza, se encontraron con serias dificultades y retrasos en el cobro de cuotas por lo tardado de dicho procedimiento y por ser totalmente antieconómico.

Ciertamente, el 24 de Noviembre de 1944, el Ejecutivo Federal reformó esta disposición otorgando a dichas aportaciones el carácter fiscal, asimismo le concedió al Instituto Mexicano del Seguro Social, como ya lo dijimos, el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación y cobro.

Luego, el 1o. de enero de 1945, la Ley de Ingresos de la Federación incluyó a las aportaciones dentro del capítulo de derecho o ingresos de la Federación, situación que complicó su naturaleza jurídica.

Ciertamente, el Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio 4571/45, apoyó dicha ubicación con todas sus consecuencias legales al determinar:

"Deben considerarse como derechos tales aportaciones, haciéndose palpable esa naturaleza de las cuotas, por su inclusión en la Ley de Ingresos de la Federación, por lo que procede 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 a sus trabajadores".

Posteriormente, se consideró incorrecta esta clasificación, ubicando de nueva cuenta en la ley de ingresos de la Federación en el capítulo de impuestos.

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 4607/55, informe de 1971, estableció lo siguiente, sin lugar a dudas en forma contradictoria:

"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 prestaciones del patrón en bien del trabajador constituyendo en salario solidizado o socializado que halla 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 impone 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 tiene 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 XXIX 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 disponen las leyes y por ello, no rige para los citados capitales constitutivos los principios en el contenido de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales".

No obstante lo anterior, el Tribunal Fiscal de la Federación, en pleno de 2 de febrero de 1966 en contradicción de resoluciones dictadas en los juicios 4155/56 y 3377/56, definió la confusión existente, al señalar que los créditos fiscales como lo son las aportaciones al Seguro Social deben tener forzosamente su fundamento constitucional en el artículo 31 fracción IV, en virtud de que del artículo 123 no se derivan obligaciones de estas características menos aún de que el Instituto pueda determinar en cantidad líquida y cobrario, de manera proporcional y equitativa en beneficio de la seguridad jurídica; sin embargo en el amparo en revisión 4607/55 la Corte consideró que el fundamento, no es estrictamente la materia tributaria, sino lo dispuesto en el artículo 123 Constitucional por ser un servicio público, aceptando la tesis de la parafiscalidad de las cuotas.

No es aceptable establecer que las cuotas sean impuestos, ya que éstos son prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorios a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos.

Las cuotas obrero-patronales no son impuestos, toda vez que el aportante no recibe una prestación directa sino que se destinan al soporte del Seguro Social, no son generales, es decir, no todos los mexicanos están obligados a cubrirlos sólo los señalados en el artículo 12 y 13 de la Ley, ni toda la colectividad se beneficia, así, al estar asegurados disminuyen sus gastos de asistencia médica y social.

Tampoco pueden considerarse como derechos, ya que éstos son las contraprestaciones de un servicio público voluntario, las cuotas tienen el carácter forzoso que provoca su exigibilidad y ejecución.

Actualmente, los moldes legales no alcanzan a explicar el problema por lo que han tenido que crearse instituciones como la Parafiscalidad (a un lado de lo fiscal) y el concepto de aportaciones de seguridad social; sin poner en duda que ineudiblemente tienen el carácter de fiscal las aportaciones que se hacen al Seguro Social.

En este momento surge otra pregunta ¿Cuál es la justificación fiscal de las cuotas obrero-patronales?; la respuesta no es sencilla, máxime que no existe en nuestro derecho positivo una figura que regule tal situación de manera concreta, inclusive hay tesis jurisprudenciales vertidas en tal forma que las mismas pueden apreclarse como contradictorias. Las tesis que al respecto se han sustentado se dirigen en dos sentidos:

- a) Las que encuentran el fundamento constitucional de las Aportaciones de Seguridad Social en la fracción IV del artículo 31 de la Ley Suprema.
- b) Las que encuentran su fundamento constitucional en lo dispuesto por la fracción XXIX del artículo 123 constitucional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo en revisión 4607/55, en la página 327 a 329 del año de 1971, indica lo siguiente:

"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 patronos 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 el salario solidizado o socializado que halla 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 su fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado".

"De lo anterior se deduce fácilmente, que la propia Corte utiliza indistintamente los términos "aportación", "cuota" y "contribución", refiriéndose a las cantidades que el I.M.S.S. percibe de sus obligados, así como los clasifica como tributos con fines parafiscales, pero se debe estimar que la tesis jurisprudencial vertida con antelación, debió aclarar contundentemente que las Aportaciones de Seguridad Social tienen su fundamento constitucional en lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que es en esta fracción donde quedan comprendidos todos los créditos fiscales y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 267 de la Ley del Seguro Social, las aportaciones que se enteren al I.M.S.S. tienen el carácter de créditos fiscales, por lo tanto es indiscutible concluir que su existencia legal se desprende de la propia fracción IV del artículo 31 del Pacto Federal.

A mayor abundamiento, la fracción XXIX del artículo 123 de la Carta Magna únicamente nos indica que "se considera de utilidad pública la expedición de la Ley del Seguro Social", exigencia que se cumplió con la publicación de la ley de la materia.

Al tener las Aportaciones del Seguro Social la calidad de créditos fiscales, la obligación fiscal deberá sujetarse en gran parte a los lineamientos que marca el Derecho Tributario, tal y como lo consigna el artículo 267 de la Ley del Seguro Social.

Es importante mencionar, que la calidad de crédito fiscal que tienen las cuotas obrero-patronales, cobra fortaleza con el Decreto publicado en el D.O.F., el 20 de julio de 1993, el cual adiciona el artículo 9o. Bis a la L.S.S., mismo que estatuye lo siguiente:

"Las disposiciones fiscales de esta ley que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen carga las normas que se refieren a sujeto, objeto, base de cotización y tasa".

Consideramos que el artículo en comento aclara cualquier duda, dando a las cuotas obrero-patronales, en cuanto al cálculo, entero y, en su caso, omisión (defraudación fiscal), el tratamiento de crédito fiscal.

4.3.- HECHO IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR EN LAS CUOTAS OBRERO-PATRONAL.

HECHO IMPONIBLE.

Tal y como fue apuntado en su oportunidad en el capítulo primero de este trabajo, el Estado como poseedor de la Soberanía Tributaria y en ejercicio de la misma, determina a través de la ley fiscal cuales son los hechos o situaciones que al producirse en el mundo fenoménico, generan para los contribuyentes el cumplimiento de la obligación tributaria, empero, una vez que la ley es creada, tanto sujeto activo como pasivo de la relación fiscal se encuentran sujetos a la misma, existiendo por lo mismo una situación de peridid jurídica entre ambas partes, en otras palabras, tal potestad tributaria del Estado respecto del gobernado se agota en el momento legislativo, consecuentemente la ley crea la relación jurídico-tributaria, la cual es de derecho y no de poder, porque a la obligación del contribuyente de pagar el tributo, corresponden deberes y obligaciones del Estado en esa misma proporción.

En tal contexto, la ley establece cuales son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, razón por cuyo motivo la obligación se encuentra definida por la ley, toda vez que cuando las circunstancias de hecho o situaciones base, se verifican en la realidad, producen o hacen nacer la obligación tributaria a cargo del contribuyente.

Ese supuesto de hecho o hipótesis de incidencia configurado en las normas tributarias en forma abstracta, impersonal e hipotética, implica la representación mental de un hecho o circunstancia de hecho que se ha de verificar en el plano fáctico, esto es, el presupuesto de hecho comprende a todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico.

Este supuesto jurídico, ha recibido por parte de los doctrinarios de la materia diversas denominaciones: hecho imponible, supuesto de hecho, situación base, situación jurídica tributaria, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria.

A criterio personal, consideramos que técnicamente la denominación más acertada es la utilizada por el hacendista mexicano Sergio Francisco de la Garza, al conceptualizar al presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia tributaria como "hecho tributario", ya que tal denominación comprende al conjunto o circunstancia de hecho tendientes al nacimiento de una obligación contributiva cualquiera que esta sea, y no solamente al nacimiento de una obligación impositiva como lo designa la denominación "hecho imponible".

Sentado lo anterior, creemos importante plasmar algunas definiciones que dan los doctrinarios, respecto de lo que entienden por "hecho tributario".

El distinguido Magistrado del Tribunal Español de lo Contencioso Administrativo, Don Adolfo Carretero Pérez, afirma al respecto lo siguiente:

"...es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico tributaria; equivale por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo" (1).

El también hacendista español Fernando Salnz de Bujanda lo define como:

"... el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse la obligación tributaria". O bien como:

"el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta" (2).

Creemos conveniente, dejar apuntado que nuestra legislación positiva vigente hace referencia al presupuesto de hecho o hecho tributario en el artículo 6o del Código Fiscal de la Federación, al puntualizar que :

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

Como podemos apreciar de las premisas antes vertidas, tanto los doctrinarios como nuestra legislación coinciden en señalar el hecho tributario como una serie de presupuestos o hipótesis cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal.

Cabe destacar, que el más importante y central hecho tributario es el plasmado en el numeral 31 fracción IV de la Ley Fundamental, el cual dispone la obligación de pagar

contribuciones al Estado y que al verificarse da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva.

Por otro lado, es importante señalar que el hecho tributario no solo comprende las circunstancias objetivas como el presupuesto de la obligación tributaria, sino que, además abarca el objeto del tributo, la atribución subjetiva, la imputación temporal, y generalmente la delimitación especial cuantitativa del gravamen materia de la obligación tributaria, todo lo cual forma parte del hecho tributario de la obligación fiscal.

Ahora bien, los aspectos objetivos o materiales en que puede concretizarse en la realidad, el hecho tributario o imponible son:

- 1.- La percepción de un ingreso o renta;
- 2.- La propiedad o posesión de un bien;
- 3.- Un acto o negocio jurídico;
- 4.- El consumo de un bien o servicio;
- 5.- La producción de determinados bienes o servicios;
- 6.- El desarrollo de una determinada actividad; y
- 7.- La nacionalización de las mercancías extranjeras.(3).

Por lo que respecta, concretamente, a las Aportaciones de Seguridad Social, las ideas antes vertidas sobre el hecho tributario no es la excepción.

Efectivamente, a este respecto podemos pregonar la existencia previa de la hipótesis normativa, destacando en materia de Seguridad Social el Artículo 6o. de la propia ley, misma que reconoce la existencia del régimen obligatorio y el régimen voluntario, en el cual ahonderemos inmediatamente.

HECHO GENERADOR.

Como lo hemos apuntado a lo largo de este trabajo, es indudable que la teleología principal del Estado es lograr el bien colectivo temporal, por lo cual en ejercicio de su Soberanía o Potestad Fiscal, crea a través de su función legislativa, la ley, en la cual inserta en un marco de certeza a la relación jurídica tributaria, puesto que solo mediante normas y ordenamientos legales convenientemente preestablecidos, garantizará una vinculación estable, equitativa y armónica entre los sujetos de la misma; de esta forma la relación jurídico-tributaria reviste la naturaleza de obligación ex-lege, como vínculo jurídico obligatorio entre deudor y acreedor del tributo.

A este respecto, el insigne tributarista regionalista Sergio Francisco de la Garza señala:

"El presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público" (4).

En este orden de ideas, tenemos que el nacimiento de la obligación tributaria sustantiva se opera, cuando en la realidad fáctica se verifican las hipótesis de incidencia o hecho tributarios definidos abstractamente por la ley con todos sus elementos, en otros términos, la obligación tributaria sustantiva nace cuando los hechos tributarios surgen verdaderamente a la realidad; ni antes ni después.

Esta circunstancia fáctica producida en la realidad, por adecuarse a la hipótesis o presupuesto de hecho establecido en la norma tributaria, ha sido denominado generalmente por los autores de la materia como "Hecho Generador" del tributo.

Así tenemos, que para el autor brasileño Geraldo Ataliba el Hecho Generador es:

"...el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el Universo fenoménico que por corresponder rigurosamente a la descripción previa hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia da nacimiento a la obligación tributaria" (5).

Tanto este autor, como el italiano Albert Hensei, utilizan la palabra subsunción, para referirse al fenómeno de que el hecho material concreto actualice en forma rigurosa a la descripción hipotética contenida en la norma jurídica.

La Subsunción, viene a reforzar el principio de legalidad que impera en el Derecho Fiscal, en cuanto a prohibir la integración e interpretación analógica que conducirían a considerar como hechos generadores a algunos hechos que no se adecuarían o subsumirían rigurosamente a la hipótesis legal.

Partiendo de la premisa de que existe una variante de hechos tributarios previsores de obligaciones tributarias diversas, podemos decir, que cada hecho generador dará nacimiento por consecuencia lógica a una obligación tributaria diferente.

Retomando las ideas vertidas en párrafos anteriores, recordemos la normatividad previstas en el artículo 6o. de la Ley del Seguro Social, la cual reconoce la existencia del régimen obligatorio y el régimen voluntario.

Consecuentemente, lo anterior significa que todas aquellas personas que tienen trabajadores a su cargo deben afiliarlos, so pena de sufrir sanciones legales, luego entonces, es fácil deducir que para efectos de la obligación de pago de las cuotas del Seguro Social, el hecho generador de tal obligación lo constituye precisamente la relación

de trabajo existente entre el trabajador y el patrón, existiendo también una presunción legal de la relación laboral entre el que presta un trabajo personal y el que lo recibe, es decir, que con contrato de trabajo o sin él, siempre se presumirá la existencia de la relación laboral, con la consecuente obligación patronal de inscribir a sus trabajadores en el régimen obligatorio del Seguro Social, sin el perjuicio de dar cumplimiento a otras diversas obligaciones.

Es importante mencionar, que lo plasmado en el párrafo inmediato anterior, es únicamente por lo que se refiere al régimen obligatorio, es decir, la existencia de una subordinación jurídico laboral como hecho generador de las contribuciones de Seguridad Social, pero no olvidemos el régimen voluntario, en el cual se debe tomar en cuenta las modalidades existentes, en otras palabras, el hecho generador en este último será la incorporación voluntaria apoyada especialmente en los decretos de incorporación.

4.4.- OBLIGACIÓN FISCAL

Como lo hemos apuntado con anterioridad, para que se gestione la Obligación Fiscal, es necesario que se den dos momentos: por una parte la ubicación del supuesto jurídico, y por otra la realización de las circunstancias exigidas.

Hasta este momento, hemos siempre hecho alusión al nacimiento de la obligación fiscal, sin embargo ¿qué es? o ¿qué debemos entender por obligación fiscal?.

Para responder dicho planteamiento, es necesario recordar que en la antigua Roma ya se había definido a la obligación como un vínculo jurídico que constribe a la necesidad de entregar alguna cosa en favor de otro, y así la célebre definición de la Instituta de Justiniano nos dice: "Obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura" (6).

Efectivamente, la obligación es la realización entre personas, sancionada por el Derecho Objetivo, que somete a una de ellas a la necesidad de observar cierta conducta en favor de la otra, quien está autorizado para exigirle, denominándose acreedor, y deudor el que está en la necesidad de cumplir.

No obstante que la Teoría de las Obligaciones es siempre apasionante y su estudio ha sido causa de que se derramen mares de tinta, por cuestiones prácticas y didácticas no profundizaremos en el tema, bastando decir que "la obligación es la necesidad Jurídica que tiene la persona llamada deudor, de conceder a otra llamada acreedor, una prestación de dar, de hacer, no hacer o tolerar" (7).

En materia fiscal, la obligación más importante es la dar, toda vez que lo que el Estado necesita para obtener el bien común, son los recursos económicos, por lo que en la Teoría a esta obligación fiscal sustantiva, primaria, o principal, mientras que a las obligaciones fiscales de hacer, no hacer o tolerar, también se les conoce como secundarias, accesorias, formales o adjetivas, esto, en virtud de que estas últimas se encuentran en un segundo plano, estando únicamente en coadyuvancia con la obligación de dar, Vr. gr. Obligación de hacer: Llenar un formato; Obligación de no hacer: Llevar doble contabilidad en libros; Obligación de Tolerar: Soportar la practica de una visita domiciliaria.

A este respecto, algunos autores consideran que es incorrecto hablar de esa diferencia, toda vez que las obligaciones fiscales se relacionan unas con otras, además de que la suerte de lo accesorio sigue la de lo principal, sin embargo a juicio personal, consideramos que en la práctica es bastante útil dicha división.

Precisó es señalar, que el fundamento jurídico del nacimiento de la Obligación Fiscal, lo es el numeral 6o. del Código Fiscal de la Federación, precepto que consideramos poco acertado, ya que únicamente se refiere al momento en que nacen o se causan las contribuciones (eclipse entre el hecho imponible y el hecho generador) pero lamentablemente omite que existen obligaciones fiscales cuyo contenido es un hacer, un no hacer o un tolerar, que no dan como consecuencia el entero de una contribución, por lo que creemos conveniente que se debería ampliar el artículo en comento, debiéndose referir en términos generales al nacimiento de la obligación fiscal, y que por supuesto si su objeto consiste en un dar, en ese momento nacería la contribución.

Cabe mencionar, que más acertado y con mayor técnica jurídica el artículo 17 del Código Fiscal que antecedió al vigente contemplaba dicha situación al establecer que "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

Por lo anterior, consideramos conveniente la reforma del artículo 6o. del Código Tributario Federal, en los términos apuntados, ya que independientemente de lo expuesto con antelación, la gran mayoría de los destinatarios de las disposiciones fiscales no son eruditos en la materia.

Finalmente y para concluir este subcapítulo, diremos que el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva no implica la exigibilidad inmediata de la misma, sino que ésta derivara de la determinación, la cual constituye un momento distinto de aquella, encontrándose la determinación vinculada al principio de técnica recaudatoria que adopte la legislación en un momento dado.

4.5.- DETERMINACIÓN O NACIMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL.

El crédito fiscal; dicho en otras palabras, el derecho creditario del Estado, nace del acto de la determinación de la obligación tributaria sustantiva, la cual tiene su génesis en el hecho generador previsto en la norma, constituyendo ambos momentos, dos facetas distintas de la relación jurídico tributaria.

Retomando las ideas antes expresadas, diremos que la determinación tiene por objeto verificar el nacimiento de la obligación fiscal sustantiva, así como cuantificar y precisar su cantidad líquida, ya que sólo de esta forma podrá hacerse exigible la obligación misma.

A fin de fortalecer lo expresado con anterioridad, plasmaremos lo que dice el ilustre jurista argentino Carlos M. Giuliani Fontouge, sobre la determinación de la obligación tributaria:

"...es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación" (8).

De lo anterior, es fácil deducir que el acto de la determinación puede correr tanto a cargo del Contribuyente como del erario público, o bien de ambas en forma coordinada.

En nuestro Derecho Positivo, el fundamento jurídico de la determinación de la obligación fiscal sustantiva, lo encontramos en el multicitado artículo 6o. del código Tributario Federal, al establecer que "Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expida con posterioridad", lo cual dicho en otras palabras, constituye el producto final obtenido después de realizar las operaciones y

procedimientos aritméticos contenidos en las leyes fiscales, para determinar el monto exacto de la contribución a pagar, y que, da nacimiento al crédito fiscal.

Asimismo, el numeral en comento permite al contribuyente, partiendo de un principio de buena fe, calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias sustantivas, sin embargo, ocurre excepcionalmente que dicho acto determinatorio lo lleve a cabo la autoridad, por razones de control y política fiscal, con el fin de determinar las contribuciones omitidas, así como comprobar la comisión de infracciones y delitos fiscales (Artículos 42 y 64 del Código Fiscal de la Federación).

En este orden de ideas, es importante mencionar que la determinación en cantidad líquida de la obligación tributaria sustantiva, se lleva a cabo aplicando matemáticamente a aquella parte de la manifestación económica del hecho generador, que constituirá la materia imponible o base gravable, la tasa contributiva prevista por la ley tributaria vigente, en el momento de su causación, consistiendo dicha tasa contributiva en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación del tributo a pagar, en moneda de curso legal, así pues, la liquidación del tributo o contribución, no es otra cosa que la expresión cuantificada en pesos de la obligación tributaria sustantiva.

Una vez que la obligación tributaria sustantiva ha sido determinada y precisada en cantidad líquida, surge un tributo a cargo del contribuyente y a favor del fisco con carácter de crédito fiscal.

Por lo que respecta al plazo para el pago de los tributos, el multicitado artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, establece que se debe acudir en primer término a la ley tributaria aplicable a la circunstancia fáctica concreta, y solamente cuando ésta no

contenga ninguna disposición al respecto, será necesario observar reglas contenidas en el precepto en análisis.

Ahora bien, al tener las aportaciones del Seguro Social la calidad de créditos fiscales, la obligación fiscal deberá sujetarse en gran parte a los lineamientos que marca el Derecho Tributario y concretamente en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social.

Para la determinación de las cuotas obrero-patronales, deben tomarse en cuenta ciertos aspectos de vital importancia. Inicialmente, para fijar las bases de las aportaciones al I.M.S.S., los trabajadores deben ser inscritos de conformidad a lo establecido en la fracción I del numeral 19 de la ley de la materia, misma que establece:

"Los patrones están obligados a:

I. Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social, comunicar sus altas y bajas, las modificaciones de su salario y los demás datos que señalen esta ley y sus reglamentos, dentro de plazo no mayores de cinco días".

Sobre este particular, es importante mencionar que respecto a la inscripción de los trabajadores al régimen del Seguro Social, se han experimentado diversas modificaciones a lo largo del tiempo, toda vez que la determinación y recaudación es en razón a la cantidad que habitualmente reciben a cambio de su esfuerzo personal; por lo que fue indispensable tener una imagen concreta, para definir esa cantidad que recibe el trabajador por su esfuerzo, así como saber que prestaciones lo comprenden, constituyendo el Salario el elemento medular de la contratación individual y colectiva entre patrón y trabajador, siendo también el origen de todas las prestaciones en dinero que perciben los asegurados y sus derechohabientes.

En este orden de ideas, por salario debemos entender la retribución que paga el patrón al trabajador por su fuerza de trabajo, el cual puede pactarse por unidad de obra (destajo), por unidad de tiempo, por comisión o bien, una combinación de éstas.

Ahora bien, los asegurados quedan inscritos con el salario base de cotización que perciben en el momento de su afiliación, estableciéndose un límite superior equivalente a diez veces el salario mínimo general que rija en el Distrito Federal y como límite inferior al mínimo regional respectivo (Artículo 33 L.S.S.), siendo, para efectos de la Ley del Seguro Social, en el pago de cuotas y prestaciones económicas, el salario base de cotización aquel que se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación y habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se le entregue al trabajador por sus servicios, denominándose también salario integrado.

El salario base de cotización o salario integrado, es al mismo tiempo un instrumento indicativo, toda vez que sirve para determinar el grupo al que pertenece el asegurado y la forma como cotizará, cuyas reglas están contempladas en el artículo 35 de la Ley del Seguro Social, mismas que aceptan un sistema dual, ya que establece que los patrones tienen la obligación de calcular el salario base de cotización bimestralmente, lo cual configura una obligación real y natural del pago, porque la misma se refiere a las percepciones que efectivamente obtienen los trabajadores; sin embargo, el artículo 45 de la Ley en comento, en su párrafo segundo acepta los enteros provisionales, los cuales deberán efectuarse en los meses pares de pago definitivo bimestral.

En caso de que ocurra alguna modificación (aumento de salario), deberá reportarse (con responsabilidad del patrón) a los cinco días siguientes del incremento y los aumentos que ocurren en el caso de percepción variable, se realizarán en los meses impares de cada

año, dividiéndose el ingreso variable entre el número de días de salario devengado y el resultado se incrementará a las percepciones de carácter fijo, obteniendo así el salario diario base de cotización.

Si por motivo de revisión salarial se presenta un incremento a las percepciones de los trabajadores, el trámite tendrá que hacerse en un término no mayor de treinta y cinco días después del formal otorgamiento.

Es importante señalar que los cambios mencionados con antelación, así como aquellos que por ley deben efectuarse al salario mínimo, surtirán efectos a partir de la fecha en que ocurrió el cambio, tanto para la cotización como para las prestaciones en dinero.

A juicio personal, merece especial mención el artículo 44 de la Ley del Seguro Social, ya que le da al patrón el carácter de retenedor en relación a las cuotas que se deben enterar al I.M.S.S., concepto muy acorde con la terminología usada por el Código Fiscal de la Federación, quedando el patrón obligado a responsabilidades fiscales por ser auxiliar de autoridades recaudadoras, obligación ineludible por derivar de la ley.

En este momento, consideramos importante recapitular lo antes expuesto, y así decimos: en materia del Seguro Social, las obligaciones que se motivan a partir de la subordinación laboral son muy importantes, en primer término, constituyen el hecho generador de las contribuciones, y enseguida, crean la necesidad de establecimientos de seguros que protejan al trabajador y su familia, a su vez los seguros, sirven para fijar las bases de cotización de las contribuciones.

DETERMINACIÓN

Se ha mencionado que en la mayoría de los casos el Instituto Mexicano del Seguro Social, proporciona cuestionarios o formatos para ser llenados por la parte interesada, en este caso generalmente el patrón, toda vez que en la praxis él mismo retiene y entera las cantidades que corresponde ingresar a los trabajadores; en este orden de ideas, podemos pensar en primera instancia en un sistema de autodeterminación de las cuotas obrero-patronales, independientemente de las facultades reconocidas que tiene el I.M.S.S., para el efecto de realizar revisiones en términos de la Ley del Seguro Social, y que como consecuencia pueda operar una reclasificación, o sean emitidas cédulas de diferencias, e inclusive fincarse los capitales constitutivos.

A fin de dejar bien asentado el sistema de autodeterminación respecto de las cuotas obrero-patronales, es conveniente transcribir el artículo 44 de la L.S.S., el cual establece lo siguiente:

...
 El patrón tendrá el carácter de retenedor de las cuotas que descuenta a sus trabajadores y deberá determinar y enterar al Instituto las cuotas obrero-patronales en los términos señalados por esta ley y sus reglamentos".

EXIGIBILIDAD

Las cuotas obrero-patronales, al igual que todo tributo o contribución, se tomarán exigibles cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado en cantidad líquida, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la Ley establece para su pago.

A este respecto, el artículo 10. del Reglamento para el pago de Cuotas y Contribuciones del Seguro Social, nos dice que "la obligación para aquellas a quien va dirigida, es exigible a partir de la fecha en que se implanten los servicios del Seguro Social, en la

circunscripción territorial o rama de la industria respectiva, aún cuando la inscripción de los trabajadores se llevara a cabo posteriormente por cualquier causa.

Sobre el particular, se debe estimar que el legislador quiere decir que al momento de que sean puestos en servicio las instalaciones respectivas, será el punto de partida para el cumplimiento de la obligación, misma que de no ser satisfecha en los términos de la ley, será exigible y en obvio de razones los recargos y multas en su caso reconocerán como parámetro cuantitativo el día de iniciación de los servicios.

Con mejor técnica jurídica el legislador debió referirse a la liquidez de crédito como presupuesto lógico de procedibilidad, ya que todo crédito exigible para ser requerido ha de ser liquidado independientemente de que los recargos se computen con anterioridad a la liquidación misma.

El patrón deberá pagar cabalmente la cuota de sus trabajadores en aquellos casos en que ellos reciben como cuota diaria el salario mínimo y con los trabajadores que perciban otros superiores, hará la retención correspondiente, pero nunca podrá retener por este concepto y por impuesto sobre el producto del Trabajo, cantidades que, cuando una vez hecha la operación matemática resulten inferiores al salario mínimo.

El bimestre constituye el renglón principal para el pago de las cuotas, el propio Instituto determinará anualmente el número de semanas que lo comprendan, debiéndose pagar directamente en las propias oficinas del Instituto en la forma que éste determine. El entero de dichas cuotas se hará por marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre de cada año.

Puede ocurrir que el Instituto al revisar las liquidaciones presentadas por el patrón, se percate de errores u omisiones de los datos indispensables que deben existir en los

formatos que el Instituto proporciona, o por datos equivocados en las cantidades que deben enterarse, también dichas anomalías son estimadas como resultado de una de inspección, en consecuencia el Instituto hará las correcciones u observaciones, comunicándolas al patrón para que el mismo haga las aclaraciones en un término de 15 días.

Lo que anteriormente se explica, puede como en reiteradas veces se concretiza, prestarse a confusiones, aludiendo a la provisionalidad o definitividad de las liquidaciones y en su caso, la oportunidad en el término legal para inconformarse con ellas.

Las tesis que a continuación se producen ayudan a disipar la duda.

"RECURSOS DE INCONFORMIDAD ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DE SEGURO SOCIAL".- De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 17 y 19 del Reglamento para el pago de cuotas y contribuciones al régimen del Seguro Social, cuando se formulen aclaraciones a las liquidaciones de cuotas obrero-patronales, el Instituto debe emitir una nueva liquidación debiéndose computar los quince días para hacer valer el recurso de inconformidad a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación de las misma. En los términos de los propios preceptos, cuando no se hagan aclaraciones la liquidación provisional se convierte en definitiva debiéndose tomar el momento en que esto acontece como punto de partida para el cómputo de dicho plazo. Este criterio se encuentra corroborado cuando las propias cédulas de liquidación contengan impresa en su reverso la manifestación del Instituto de que si no se formulan aclaraciones, las mismas adquieren el carácter de definitivas, y el plazo para interponer el recurso empieza a correr a partir del décimo sexto día hábil siguiente a la notificación original, esto es, después de transcurrido el plazo para hacer aclaraciones" (9).

"RECURSO DE INCONFORMIDAD TERMINO PARA SU INTERPOSICIÓN.- En caso de no existir aclaraciones por parte del afectado a las liquidaciones de pago de cuotas obrero-patronales formuladas por el Instituto, dichas liquidaciones de carácter provisional, adquieren el de definitivas, si el propio Instituto no emite una nueva liquidación en los términos de los artículos 17 y 19 del Reglamento para el Pago de Cuotas y

Contribuciones al régimen del Seguro Social. En virtud, ya sea que el Instituto emita una nueva liquidación por no haberse hecho las aclaraciones pertinentes, o que sea liquidación provisional se convierta en definitiva por no emitirse una nueva liquidación; el término para la interposición del Recurso de Inconformidad será de 15 hábiles contados a partir de la fecha de la nueva liquidación o en su defecto de aquella en que se convirtió en definitiva la liquidación notificada por el Instituto, para el pago de cuotas obrero-patronales y sobre la cual no se hizo aclaración alguna" (10).

Haciéndose un resumen de las tesis expuestas podemos concluir:

- a) El transcurso del tiempo convierte una liquidación provisional en definitiva.
- b) Durante ese lapso se pueden hacer aclaraciones.
- c) Se puede emitir nueva liquidación por hacerse las aclaraciones pertinentes.
- d) El término para interponer recurso de inconformidad es de 15 días hábiles después de surtir efectos la nueva liquidación, o bien, a partir de la liquidación provisional se convierta en definitiva, y esto ocurre 15 días después de que se tiene conocimiento de la liquidación provisional, misma que en uno u otro caso adquiere el carácter de un acto definitivo.

A mayor abundamiento, se transcribe la siguiente tesis:

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, INCONFORMIDAD ANTE EL PLAZO EN QUE SON OPORTUNAS.- De conformidad con lo establecido en los artículos 16, 17, 20 y 21 del Reglamento para el pago de Cuotas y Contribuciones al Régimen del Seguro Social, los patronos cuentan con 2 plazos que corren sucesivamente para inconformarse, el primero de 15 días hábiles para hacer aclaraciones y el segundo de 20 días calendario para interponer el recurso de inconformidad; este período se ha determinado en un total de 37 días calendario, dentro del cual es oportuno interponer este último medio de defensa" (11).

Esto es, dentro de los quince días la liquidación provisional experimentará su metamorfosis, para convertirse en acto definitivo, pudiendo variar ya por la elaboración de aclaraciones, o sin ellas.

Si vencido el plazo de veinte días a que se refiere el artículo 20 del Reglamento para el pago de Cuotas y Contribuciones del Régimen del Seguro Social, el patrón no ha efectuado el pago ni recurrido las liquidaciones que el Instituto formule, éstos quedarán firmes y adquirirán el carácter de ejecutivo por su importe.

- (1) Citada por Adolfo Arrijo Vizcaino, Op. cit. Pp. 91.
- (2) Citada por Sergio F. de la Garza, Op. cit. Pp. 396.
- (3) Cfr. Antonio Berlieri, citado por de la Garza, Op. cit. Pp. 409.
- (4) De la Garza, Ibid, Pp. 397
- (5) Citado por de la Garza, Ibid, Pp. 398.
- (6) Citada por Manuel Bejarano Sánchez, Obligaciones Civiles, Ed. Harle, México, D.F. 1987, Pp. 9.
- (7) Berjano Sánchez Manuel. Ibid. Pp. Op.
- (8) Op. Cit. Pp. 312.
- (9) Revisión 178/76.- Aprobada en sesión del 16 de Agosto de 1987.
Revisión 324/75.- Aprobada en sesión del 11 de Septiembre de 1978.
Revisión 388/78.- Aprobada en sesión del 27 de Noviembre de 1978.
- (10) Revisión 324/75.- Juicio 474/75.
Resolución: mayoritaria de 8 votos contra 1, de fecha 4 de septiembre de 1978, de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.
Ponente: Magistrado Lic. Alfonso Cortina G.
- (11) Revisión No. 70/74, resuelta el 7 de agosto de 1975, por 12 contra 1.
R.T.F. año XXXIX. 3er trimestre de 1975, Pag. 96.

CAPITULO V.-
PROCEDIMIENTO ECONOMICO-COACTIVO
EN EL I.M.S.S.

5.1.- CONCEPTO.

Para poder desentrañar felizmente la institución en estudio y, en su momento, estar en condiciones de definirla, es necesario analizar los conceptos proceso y procedimiento, vocablos que se vienen usando desde hace siglos, sin que los doctrinarios se pongan de acuerdo acerca de su significado.

La distinción entre los términos mencionados en el párrafo inmediato anterior, radica en que el proceso constituye una institución, ya que enmarca un conjunto de actos que persiguen una sola finalidad, mientras que el procedimiento será la serie sucesiva combinada de los actos que han de realizarse para lograrlo (lo sustantivo y lo ritual).

Entre ambos conceptos, existen diferencias cuantitativas y cualitativas que se pueden descifrar considerando el proceso como continente y el procedimiento como contenido.

No todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es un procedimiento. Procedimiento es rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad, que puede ser jurisdiccional o no, en cambio, proceso implica siempre litigio, composición.

Expuesto lo anterior, consideramos necesario explicar brevemente la función administrativa, a la cual, se le ha considerado como la función que el Estado realiza bajo un orden jurídico, y que consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales.

Respecto de lo anterior, creemos conveniente distinguir la función administrativa de la jurisdiccional, y está radica en que la primera para existir y desarrollarse no necesita una situación de contraposición de intereses, los órganos que comprende la administración no

resuelven controversias legales, pueden prevenir ciertos conflictos a través de medidas o reglamentos de policía, empero, trasgrediendo el ámbito de los derechos de los particulares, ha de actuar el órgano jurisdiccional previa la satisfacción de algunos requisitos.

Ahora bien, ¿Qué debemos entender por Procedimiento Administrativo?. La respuesta a dicho cuestionario nos la da el insigne procesalista Alfonso Nava Negrete al afirmar lo siguiente:

"El Procedimiento Administrativo es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración" (1).

Al procedimiento administrativo se le enfoca como el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo, es decir, es el conducto que sigue la autoridad administrativa para la producción de actos administrativos.

En el Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas celebrado en Varsovia en 1936, se propusieron los siguientes rasgos fundamentales para todo procedimiento administrativo:

- a) Principio de la audiencia de las partes.
- b) Enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la administración o por las partes en el procedimiento.
- c) Determinación del plazo en el cual debe obrar la administración.
- d) Precisión de los actos para los que la autoridad debe tomar la opinión de otras autoridades o consejos.

- e) Necesidad de una motivación por lo menos sumaria de todos los actos -administrativos que afecten a un particular, y
- f) Condiciones en las cuales la decisión debe ser notificada a los particulares.

Ahora bien, el maestro de la Garza, clasifica a los procedimientos administrativos tributarios en los siguientes: (2)

- a) Procedimientos preparatorios y de control, que se refieren a todos los actos realizados por la administración para establecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente;
- b) Procedimiento de determinación, por virtud del cual la administración indaga la producción de hechos generadores que no le han sido declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga;
- c) Procedimientos de reembolso y de extinción de créditos fiscales;
- d) Procedimientos coercitivos que utiliza la administración para hacer cumplir sus determinaciones;
- e) Procedimientos de ejecución forzosa, y

f) Procedimientos de impugnación que la ley establece para la protección de los derechos de los contribuyentes.

Ahora bien, dichos procedimientos, constituyen procedimientos en sentido técnico, toda vez que cumplen con los siguientes requisitos:

- a) Existe pluralidad de actos.
- b) Cada uno de esos actos que se combinan en el procedimiento conservan íntegra su individualidad.
- c) La conexión entre los diversos actos radica en la unidad de efectos jurídicos.
- d) Todos los actos que integran el procedimiento están vinculados entre sí de tal modo que cada uno supone el anterior y presupone el posterior y el último exige o requiere la serie eterna.
- e) El procedimiento administrativo (en cuanto concepto puramente formal), es una sucesión de actos y de tiempos, es un especial modo de sucesión un orden o forma de proceder.
- f) Es el cauce para la realización de las funciones administrativas, y
- g) Culmina en un acto administrativo, negocio jurídico unilateral y definitivo. Sin embargo, no está simplemente integrado por actos administrativos de trámite o no definitivos, sino que a lo largo del mismo se produce una serie de actos que, teniendo dentro de la consideración unitaria del procedimiento una eficacia instrumental y subordinada al acto

final, presentan a ciertos efectos, también en cuanto constituyen o declaran derechos y obligaciones del contribuyente y son susceptibles de reclamación en vía administrativa, el carácter de actos administrativos definitivos.

Cabe mencionar, que la ley es la fuente principal del Derecho Tributario Administrativo, cuyas normas legales se encuentran, en una proporción muy considerable, en el Código Fiscal de la Federación, el cual dedica el Título V, intitulado precisamente de los procedimientos administrativos.

Por otro lado, no debemos de olvidar que la realización del procedimiento administrativo, no siempre afecta a los particulares, debiéndose enfocar la atención cuando el procedimiento tenga carácter imperativo y afecte de alguna manera situaciones jurídicas de los particulares, pudiendo señalar entre otros el procedimiento para la fijación de obligaciones fiscales, determinación de créditos fiscales, concesiones para explotación de bienes de la Nación, etc.

En éste orden de ideas, y toda vez que en el procedimiento administrativo que se realiza en su etapa de creación o producción, no interviene para nada la voluntad del particular al que se ha de dirigir, se ha cuestionado inclusive en la Suprema Corte de Justicia si se violan o no los derechos del particular, ya que debemos recordar, que al no tomar opinión del particular para llevar a cabo actos o crear situaciones que puedan afectarlo, se podría estimar que se viola la garantía de previa audiencia, consagrada en el numeral 14 de la Ley Suprema.

Sobre el particular, la Corte dice:

"Debe estimarse que si algún valor tiene la garantía del artículo 14 Constitucional, debe ser, no solamente obligando a las autoridades

administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando al Poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes, salvo en determinados casos de excepción que en la misma constitución se establecen, las leyes deben señalar la posibilidad de audiencia y defensa para los particulares" (3).

La lectura anterior es bastante entendible, por lo que debe manifestarse que tratándose de materia tributaria, no rige la garantía de previa audiencia.

"Hasta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del impuesto para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 Constitucional, precepto que no requiere necesariamente y en todo caso la audiencia previa" (4).

En el procedimiento administrativo han de llenarse las formalidades exigidas por la ley que se aplica, por lo tanto la propia ley que genere un procedimiento administrativo ha de indicar los medios pertinentes para la creación del acto administrativo.

No obstante lo anterior, el procedimiento administrativo debe reconocer un mínimo de requisitos, es decir que el trámite interno lo realice el órgano competente, señalar internamente los motivos para iniciar el procedimiento, etc.

Hasta aquí, hemos abarcado el ámbito de lo que se llama Fase Oficiosa, o bien, esfera de la administración activa, etapa en la que el gobernado tendrá una actuación limitada, misma que en la mayoría de los casos se circunscribe a la de ser simple espectador.

Ahora bien, previo al estudio del título de éste capítulo creemos conveniente que al tratar de denominaciones que la ley o la doctrina le asignan al cobro forzoso de los créditos fiscales, que la Autoridad Administrativa hace a los particulares se corre el riesgo de

obtener una descripción o calificación insuficiente, generalmente se les ubica en tres categorías que son:

- a) Las que se refieren a la esencia de la actividad que se ha desarrollado (Procedimiento Administrativo de Ejecución).
- b) Las que indican la vía utilizada (cobro por la vía de apremio, Procedimiento de apremio).
- c) Las que relacionan a los sujetos que intervienen y su conducta -Autoridad Administrativa y Particular- (Procedimiento Económico-Coactivo, Procedimiento Económico-Sancionador).

a) PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Este nombre es el que adopta el sistema mexicano de recaudación tributaria, para señalar la actividad administrativa que se despliega para exigir el pago de aquéllos créditos fiscales que no son pagados en la forma, términos y condiciones que estatuyen las leyes respectivas. Se caracteriza por ser la fórmula establecida para dar ejecución a un acto o resolución administrativa -liquidación o crédito fiscal-.

Es prudente destacar que, la actual Legislación Fiscal prevé la práctica del embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, acción que puede ocurrir inclusive antes de que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o bien cualquier manobra tendiente a evadir el cumplimiento. En tales condiciones son utilizadas las disposiciones afines al procedimiento administrativo de ejecución, pero con fines de aseguramiento.

b.1) COBRO POR VÍA DE APREMIO

La vía de apremio o juicio de apremio, es un juicio ejecutivo de carácter sumarisimo. Tiene vida jurídica cuando el deudor o responsable no cumple a su debido tiempo con su obligación fiscal. Este proceso se desarrolla ante la autoridad judicial, y sólo es dado al Estado, esto es, sólo él, puede motivar la instauración de éste tipo de proceso tan especial.

Al indicarse que se trata de un juicio de carácter ejecutivo, se debe resaltar que al igual que en todo juicio de ésta naturaleza, existe un documento base de la acción que justifica el tópico especial del procedimiento (en que las acciones son de ejecución desde su primer diligencia).

La certificación o boleta de deuda expedida por la autoridad fiscal, constituye por sí sola título hábil para abrir el procedimiento de apremio, de connotación sui generis ya que el juez requerido no homologa ni aprueba el documento, se limita a apreciar si reúne las formas intrínsecas habilitantes, esto es, lugar y fecha de otorgamiento, firma de funcionario competente, indicación contra el deudor, importe y concepto del documento; el procedimiento, en consecuencia, es de índole jurisdiccional y se desarrolla desde su inicio ante la autoridad judicial, sobre la base de una boleta de deuda expedida por la administración, que lleva aparejada ejecutabilidad (5).

Como ejemplo principal de países que en su derecho se sirven de la vía de apremio para el cobro forzoso de los créditos, es el de Argentina.

Efectivamente, su sistema jurídico fiscal tutela la vía de apremio. La vía de apremio y su procedimiento está legislado en forma inconexa en varias leyes nacionales (Federales)

supliendo de alguna manera las deficiencias de unas frente a otras, aunque también puede aplicarse esta vía por cobros que correspondan a las provincias y municipalidades.

Todo juicio de orden contencioso desencadena la integración de la litis, misma que en su parte esencial se compone de la demanda, así como la contestación a la misma en la que el demandado opone defensas y excepciones.

Así las cosas, si afirmamos que en la vía de apremio ha de instaurarse un juicio, luego entonces hay la posibilidad de que el particular contribuyente oponga excepciones.

Esencialmente, en la vía de apremio no pueden discutirse cuestiones de fondo como podría ser la legalidad del tributo que determina el cobro forzoso, o las bases en que se finque un crédito, sólo cuestiona la forma.

El mérito de ésta legislación consiste en acudir ante el órgano jurisdiccional para proceder al cobro forzoso, característica que se traduce en un respeto al principio básico de legalidad. Empero, es prudente comentar que algunos autores equiparan de igual forma las defensas del contribuyente ya sea en juicio (vía de apremio) o en procedimiento administrativo, pues en ambas no se puede en sí discutir cuestiones de fondo.

b.2) PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

Las características especiales de éste tipo de cobro forzoso por parte de la autoridad administrativa, se hace depender de tres factores a saber:

- La violación de un derecho.
- La invasión de la esfera jurídica ajena.

- Y como resultado de los dos conceptos antes anotados, se obtiene la satisfacción del interés jurídico del Estado.

La violación del Derecho se produce en egravios del Estado, acreditándose ésta particularidad aludiendo obviamente, al *ius imperium* de que goza el Estado, de ésta manera al quedar insatisfecho el ingreso que debe percibir para poder cumplir con sus finalidades se produce la violación, convirtiéndose esta cualidad en la premisa fundamental del cobro forzoso.

Ahora bien, si el contribuyente no realiza el pago en el término voluntario correspondiente, es menester que el Estado invada la esfera jurídica ajena, para de manera coactiva y de sometimiento a una voluntad más fuerte, obtenga del patrimonio del ejecutado bienes suficientes para posteriormente recabar el dinero que cubra el importe del crédito no satisfecho.

En éstas condiciones y realizadas las acciones pertinentes, una vez que el Estado percibe (mediante el procedimiento de apremio), las cantidades no pagadas, se obtiene la satisfacción de un interés jurídico antes violado.

Al igual que en la vía de apremio, en el procedimiento de apremio se cuenta con un título de contenido ejecutivo. Este título o constancia de falta de pago en período voluntario debe cumplir con formalidades propias.

El ejemplo del "Procedimiento de Apremio" se presenta en la Legislación Tributaria Española, su *modus operandi* se da en el caso en que al terminar el período voluntario de cobranza no se haya enterado el pago correspondiente, por lo tanto se suspende el cobro de los recibos pendientes, posteriormente, se hacen relaciones duplicadas que se remiten

a los Tesoreros de Hacienda para que dicten en ellas providencias declarando a los deudores incursos en apremio, iniciando ya el expediente ejecutivo, el recaudador notifica a los interesados la providencia de apremio dictada por el Tesorero de Hacienda, ésta notificación configura el requerimiento de pago, verificándose sucesivamente y de manera análoga los actos que se desarrollan en un procedimiento Administrativo de Ejecución.

Ahora bien, difieren el procedimiento de la vía de apremio, en virtud de que en el primero no se acude a la presencia judicial para que se tipifique el cobro forzoso, utilizan sin embargo idénticamente la expresión apremio como refiriéndose a la acción que concretiza el Estado, para obtener con rapidez la satisfacción del crédito insoluto.

c) PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-COACTIVO. PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-SANCIONADOR.

Estas locuciones pertenecen preponderantemente al mundo de la semántica doctrinal del derecho tributario.

Del enunciado procedimiento económico-coactivo, se puede apreciar de su simple lectura un despliegue de fuerza, o dicho en otra forma, la imposición de una voluntad dominante: el del Estado, que será legal siempre y cuando se respeten las disposiciones aplicables para poder concretizar (la ejecución Inminente) sin detenerse a meditar en la opinión subjetiva del gobernado.

Las características del procedimiento económico-sancionador, son las que derivan de la falta de pago oportuno (indemnización o recargos, multa o sanción, gastos de ejecución y demás accesorios legales), en tales circunstancias, el Estado al acudir al cobro forzoso aparte de buscar la satisfacción del crédito debido, sanciona, castiga, pues exige también el pago de accesorios legales.

A manera de corolario, podemos decir que "la facultad económico-coactiva, es aquella con que cuenta la autoridad administrativa para exigir el cumplimiento forzoso de una obligación a cargo de un contribuyente de pagar un crédito fiscal. Esa facultad económico-coactiva se ejerce a través del procedimiento administrativo de ejecución, y que presupone necesariamente la falta de pago o garantía respecto de un crédito fiscal dentro del plazo legalmente concedido" (6).

A éste respecto, categóricamente se puede concluir que la realización, materialización o concretización del hecho imponible, conforma el primer eslabón del Procedimiento Administrativo de Ejecución. Como segundo personaje en escena se presenta el factor incumplimiento, el cual motiva el cobro forzoso en la vía de apremio. Algunos autores resumen lo antes expuesto, como una relación de causalidad, en la que la realización del hecho generador, más el incumplimiento, son causa del efecto procedimiento administrativo de ejecución.

5.2.- NATURALEZA JURÍDICA.

Dentro de la clasificación que hace el doctor García Maynez, de las relaciones existentes entre el deber jurídico primario y el contenido de la sanción, la destacada tratadista Margarita Lomeli Cerezo, ubica justificadamente al Procedimiento Administrativo de Ejecución, como una forma de sanción administrativa (en razón de que el incumplimiento de un deber jurídico engendra a cargo del incumplido un nuevo deber, constitutivo de la sanción) con características de cumplimiento forzoso, cuya finalidad estriba en obtener coactivamente del inobservante, la realización inexcusable de la norma infringida.

Efectivamente, la función teleológica que persigue este procedimiento, consiste en reestablecer el orden jurídico estatal transgredido por el contribuyente deudor, mediante la

verificación coactiva de la hipótesis fiscal pretérida, satisfaciendo de esta forma el importe de la prestación económica debida al Estado, por virtud de un crédito fiscal a su favor no satisfecho oportuna y voluntariamente por el propio sujeto obligado.

Este procedimiento reviste la cualidad de ser ejecutivo, entendiendo a lo ejecutivo como lo eficaz o propio para ejecutar, poner por obra o llevar a la práctica, en virtud de que encuentra su apoyo legal en un título ejecutivo que constituye la prueba legal de la existencia del débito, de su liquidez y de su exigibilidad, en el presupuesto formal de este procedimiento y por ello se encuentra representado por la resolución de autoridad en que se determina o liquida el crédito fiscal a favor del Estado, misma que goza de la presunción de legalidad.

Ahora bien, ostentan el carácter de deudores de la prestación que involucra este procedimiento, tanto los sujetos pasivos por adeudo propio o ajeno, cuando la ley así lo determine o cuando estos últimos, manifiesten el deseo de asumir el cumplimiento de la obligación, asimismo, el objeto sobre el que recaen estos actos procedimentales, se encuentra constituido por bienes y derechos pertenecientes al contribuyente deudor, sometidos a ejecución por la autoridad exactora con el único y definido propósito de satisfacer el monto de la prestación fiscal omitida.

5.3.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

Como ha quedado establecido en los capítulos precedente, el Estado como estructura política social, rectora del bienestar colectivo, requiere imprescindiblemente para la satisfacción de las necesidades sociales que le están encomendadas, de una base o sustrato financiero que debe encontrar su origen en la colaboración económica de todos los miembros integrantes de esa colectividad, quienes resultan beneficiados finalmente con esa actividad estatal, pues si han sido los integrantes del núcleo social los creadores

de la organización estatal, con el firme y definido propósito de contar con un órgano supremo que resuelva los problemas colectivos y proporcione las condiciones propicias para la obtención del bien público temporal, sin lugar a dudas que deben ser éstos los obligados de contribuir al sostenimiento del mismo.

En tal contexto, la relación entre el Estado y sus gobernados, toma un cariz netamente jurídico dando peso al nacimiento de la relación jurídico tributaria, en función de la cual el propio Estado como fisco y con el carácter de sujeto activo, exige de un gobernado denominado sujeto pasivo, el pago de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

En tal virtud, ante el incumplimiento del débito fiscal por parte de los contribuyentes, le asiste al Estado una prerrogativa jurídica, una circunstancia sui generis del Derecho Administrativo y particularmente del Derecho Fiscal: el procedimiento administrativo de ejecución o potestad económico-coactiva.

Este instrumento jurídico, permite al Cuerpo Político de la Nación, la obtención o aseguramiento en forma rápida, directa y oportuna de los créditos fiscales exigibles a su favor, mismos que reclama para lograr sus fines y ejercitar las atribuciones que le han sido conferidas, sin necesidad de intervenir el Poder Judicial o cualquier otra autoridad jurisdiccional para hacer valer ese derecho.

Ahora bien, el procedimiento administrativo de ejecución, surge en la vía de excepción, ya que si todos los contribuyentes cumplieran oportunamente con sus obligaciones tributarias, en ningún momento daría cabida a la instrumentación del mismo; no obstante, su presencia en la legislación tributaria de cualquier país es de capital importancia, puesto que al hacer operante la hipótesis normativa inobservada, restaura el orden jurídico

transgredido, de lo contrario, el Estado al carecer de esa facultad, se vería obligado a recurrir a órganos jurisdiccionales de la Federación y esperar que éstos declararan su derecho a las contribuciones omitidas, sistema que haría imposible el servicio público más importante de cualquier comunidad nacional, pues le impediría la obtención de recursos económicos oportunos e indispensables; de ahí entonces, que en la medida que el Estado sea capaz de solventar el grueso de las necesidades del núcleo humano, justificará su existencia y se aceptará su actuación pública, de lo contrario, quedaría reducido a un mero órgano contemplativo, incapaz de crear las condiciones propicias para la realización del bien público temporal y, en el peor de los casos, se convertiría en una estructura inútil, enquistada y obsoleta.

A este respecto, el brillante jurista mexicano del siglo pasado José Castillo Velasco, manifestaba lo siguiente:

"Cuando la autoridad persigue a un deudor de la hacienda pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente está armada de la potestad económica-coactiva que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo, llegando el agente de la autoridad a apoderarse de bienes del deudor y hacer tranco y remate de ellos, sin necesidad de intervención de otra autoridad ninguna y menos de la judicial. Un poder tan importante, es en muchos casos peligroso, pero en verdad es también necesario en diversas ocasiones, porque ni la más simple recaudación sería practicable, si en el ejercicio de sus funciones hubiera estrellarse contra la resistencia de los deudores. (7).

No obstante la objetividad de éstas palabras, ésta institución para la vida financiera del estado, desde sus orígenes ha sido muy controvertida en diversas legislaciones extranjeras, las cuales ponderaban los excesos que permitía impunemente la arbitrariedad de éste sistema de apremio, como lo eran *Vr. gr.* la coacción de los ayuntamientos que conducía a los agentes de la cobranza a la arbitrariedad y crueldad en contra de los contribuyentes, el sistema de dietas diarias, la insoportable dureza del apremio militar, la

prisión por deudas fiscales, la venta de bienes embargados en cualquier precio con tal de cubrir el adeudo y las costas que éste originara, etc., inequidades que constitulan un vestigio de la crueldad del fisco en épocas anteriores, que afortunadamente nuestros legisladores nunca aceptaron, porque a diferencia de los extranjeros, supieron conciliar las exigencias del servicio público con los respetos debidos a las garantías del ciudadano, lo que aunado a los reclamos políticos de los partidos de oposición en contra del partido gobernante, dado lo imposible de ésta medida de cobro, hicieron que la facultad económico-coactiva fuera considerada como una de las calamidades del despotismo, como un producto espurio de la dictadura y como una institución impropia de un pueblo libre y civilizado, tratando con estos argumentos de legalizar a dicha institución.

En éste orden de ideas, cuando surge la duda de que si una institución responde a las necesidades de progreso de las sociedades contemporáneas o si por el contrario falsamente se encuentre estigmatizada por esa idea, es necesario precisar al margen de comentarios enconados u opiniones encontradas, si nuestra legislación positiva la sanciona en nuestra carta fundamental, pues de otra forma, ésta institución se rebela no sólo contra los preceptos constitucionales, sino contra su propia razón de ser, ya que la Constitución es el vértice, punto de partida de todo nuestro orden jurídico y a ésta debe subordinarse el resto de la legislación normativa, su pena de invalidez.

Sentado lo anterior, precisemos la validez constitucional de la facultad económico-coactiva, teniendo para ello presente que "en nuestro sistema legal, la acción directa de la autoridad administrativa para ejecutar sus propias resoluciones no puede admitirse lisa y llanamente, pues a la falta de una disposición constitucional que expresamente la reconozca, su procedencia dependerá de la compatibilidad que guarde con el sistema general de la Constitución y con algunos preceptos especiales que aparentemente la rechazaron" (8).

Efectivamente, como conteramente lo manifiesta el insigne jurista mexicano, Gabino Fraga, nuestra Ley Suprema inexplicablemente no consigna en forma clara y expresa, dentro de la enumeración de facultades del Poder Ejecutivo, la acción directa de ejecución forzosa a que nos estamos refiriendo, surgiendo entonces el problema del poder administrativo ante la ejecución de sus propias resoluciones, y en tal virtud, se infiere que su procedencia constitucional, estará sujeta a la coexistencia que sus normas observen respecto del resto de los preceptos constitucionales, lo que da lugar a que tanto la doctrina como la jurisprudencia realicen interpretaciones del texto constitucional con el objeto de darle apoyo jurídico a la facultad económico-coactiva.

Efectivamente, desde el siglo pasado se ha cuestionado acerca de la constitucionalidad de la institución en comento, argumentando para ello que su ejercicio es violatorio de las garantías individuales consagradas en los artículos 14, 16, 17 y 22 del Pacto Federal, tesis que carece de sustentación jurídica y cuya improcedencia fue demostrada esencialmente por la labor inteligente, erudita y brillante del ilustre jurisconsulto mexicano, don Ignacio Luis Vallarta (1830-1893), quien en su "Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva", estableció las bases sobre las cuales esta institución se ha levantado firme y segura, sin embargo su constitucionalidad ha sido innumerablemente cuestionada ante los Tribunales de la Federación, a éste respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, basándose fundamentalmente en la opinión vertida por nuestro autor, se ha pronunciado por considerar que ésta atribución no es violatoria de ninguna de las garantías que consagra nuestra Ley Fundamental.

En tal tesitura, es menester puntualizar los agravios formulados, tanto en contra como a favor, que tratan de demostrar la procedencia e improcedencia de éstos, a fin de tratar de establecer la verdad legal sobre esa facultad del Estado:

a) **Facultad Económico-Coactiva como violatorio del artículo 14 Constitucional**, en cuanto a que éste numeral garantiza en su párrafo segundo que nadie puede ser privado 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, dicho en otras palabras, se esgrime como doctrina indisputable el que la redacción de éste precepto se opone al reconocimiento competencial de la Administración Pública para emplear la acción directa de ejecución tratándose de sus propias resoluciones.

Alegato poco convincente, toda vez que nuestra ley fundamental preceptúa en su numeral 31 fracción IV, como obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos del Estado, vínculo jurídico que en ningún momento puede ser considerado de carácter civil, ni su ejecución puede asumir la forma judicial, puesto que ni tiene su origen en un contrato ni está regulada por el Derecho Civil, sino en una inexorable exigencia basada en la necesidad colectiva que el Estado debe satisfacer con la derrama del gasto público, por tal motivo no es indispensable el factor volitivo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Luego entonces, no puede asumirse en su primer momento la forma judicial para la resolución del conflicto.

A fin de fortalecer las premisas vertidas con antelación, veamos lo que al respecto nos enseña don Ignacio Luis Vallarta:

"El pago del impuesto no es una deuda nacida de un contrato, que la ley Civil sancione: es el resultado de una necesidad política, que el Derecho Público consagra. Ese pago no tiene ninguno de los caracteres que al contrato distinguen: sin él, no solo la existencia del Estado, sino la del mismo utópico pacto social sería imposible;... y no puede ser judicial el premio del impuesto,... por el poder Administrativo debe tener en su esfera de acción la suma de

facultades necesarias, los medios de autoridad indispensables para hacer efectivos los servicios públicos, sin necesidad de pedir auxilio extraño" (9).

Asimismo, dice lo siguiente:

"...Sería verdadera monstruosidad que los jueces legisaran, o que mandaran al ejército o que dirigieran la política, o que cobraran la contribución... nunca podrá ser de la competencia judicial el apremio para hacerlas efectivas, porque repugna esencialmente a la naturaleza del poder que no tiene más misión que dirimir las controversias que pueden revestir la forma judicial" (10).

Sobre el particular, creemos insuficiente para fundar la improcedencia del argumento que nos ocupa, el afirmar únicamente que el pago de los tributos es una obligación política y no civil, pues el concluir únicamente con dicha base, que el poder ejecutivo y no el Judicial, es quien debe intervenir en el apremio coactivo de los tributos, nos conduciría al unilateral punto de vista de que el Poder Judicial tiene competencia jurisdiccional respecto de asuntos civiles únicamente, por lo que en tal virtud, creemos necesario reforzar las ideas anteriores con los siguientes razonamientos legales:

- 1.- Debido a la forma como se encuentra estructurada la Federación, el Poder Judicial en nuestro país carece de facultades para poder intervenir en la ejecución de los actos administrativos.
- 2.- Inutilidad Constitucional manifiesta del Poder Ejecutivo, ante la incapacidad para llevar a cabo sus propias determinaciones y hacerlo únicamente a través del Poder Judicial.

Sobre el particular, es conveniente aclarar que sería letra muerta la facultad atribuida al Presidente de la República para ejecutar la ley, si el Judicial estuviera facultado para

Intervenir en esa ejecución, además de que en estos términos concebido, el Ejecutivo estaría de sobra, pues como acertadamente lo indica el Ministro Vallarta:

"... al dar al Poder Judicial una facultad que su propia naturaleza repugna, se priva al Ejecutivo de sus medios de acción, se le impide que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; y así nulificando a éste y haciendo monstruoso aquél, se acaba por desconocer el principio que divide sus mutuas atribuciones, según la naturaleza misma de los asunto de su competencia" (11)

3.- La constitución establece un amplio campo de acción directa del Poder Ejecutivo, para que éste dicte disposiciones e imponga su cumplimiento a los particulares en vía coactiva sin que tenga que acudir a la autoridad Judicial.

Para concluir los argumentos que se esgrimen para fundar la improcedencia del presente agravio, plasmemos la luminosidad jurídica y verdad legal que encierra el pensamiento del ilustre jurista jalisciense Don Ignacio L. Vallarta:

"Debe, en consecuencia, proclamarse sin ambages el Principio de que toca al Poder Administrativo, con exclusión del Judicial, cobrar coactivamente los impuestos, hasta hacer trance y remate de bienes de los deudores que dilatan o resisten su pago; pero reconociéndose también explícitamente la excepción de que los Jueces son competentes para conocer y dirimir las cuestiones contenciosas que surjan durante el apremio administrativo" (12).

b) La facultad económico-coactiva como violatoria del numeral 16 Constitucional, en cuanto a que la autoridad administrativa no es competente para fundar y motivar la causa legal del procedimiento, mediante el que se moleste a una persona en sus posesiones.

Argumento inoperante, si se aceptan las premisas antes vertidas, en el sentido de que el cobro coactivo de los tributos corresponde únicamente al Poder Público y por lo mismo es la autoridad competente para hacer efectiva esa facultad.

c) La facultad económico-coactiva, violatoria de lo estatuido en el artículo 17 del Ordenamiento Supremo, en cuanto a que el fisco al exigir en vía de ejecución forzosa el pago de un débito fiscal insoluto, se hace justicia así mismo y ejerce la violencia que prohíbe este precepto Constitucional.

Alegato que carece de sustentación jurídica, toda vez que el pensar que el Ejecutivo al hacer posible la ejecución de sus resoluciones se hace justicia por su propia mano, es desconocer la razón capital de la obligación Constitucional del pago de contribuciones, concediéndole una naturaleza contractual y sujeta al imperio de la ley civil, cuyas controversias se dirimen exclusivamente por los Tribunales, es en suma, subvertir todos esos principios y rebelarse contra el que consagra la división de poderes.

Por otro lado, y por lo que respecta a la violencia, cabe apuntar que aparentemente este concepto y el término coacción son sinónimos, puesto que ambos presuponen un ataque a la voluntad individual, sin embargo se diferencian en que la violencia se ejerce indistintamente sobre cosas o personas, mientras que la coacción opera únicamente sobre personas, de ahí que ambos términos no son sinónimos en toda su extensión

gramatical, esto es, la coacción es la fuerza que obra sobre el ánimo y libertad de la persona, pudiendo ser física o moral.

Abundando en lo anterior, se han considerado como elementos inherentes de la violencia a la injusticia, a la falta de derecho y al abuso de la fuerza, en tanto que la coacción constituye la fuerza legítima que unida al Derecho o como complemento del mismo, permite su ejercicio contra la oposición injusta del cumplimiento de las funciones; por ende, lo coactivo será aquello que tenga fuerza legal para apremiar u obligar, es decir el arma jurídicamente eficaz para forzar o intimidar (13).

d) Por último, la facultad económico-coactiva, como conculcatoria del artículo 22 Constitucional, pues al autorizar este precepto la confiscación de bienes, por autoridad Judicial para el pago de impuestos o multas, se infiere inequívocamente, que corresponde intervenir en el cobro ejecutivo de tales impuestos o sanciones, únicamente a tal autoridad.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación no dice lo siguiente:

"... si bien el legislador quiso que la aplicación de los bienes de una persona para el pago de la responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, sea hecho exclusivamente por la autoridad Judicial, no exige lo mismo cuando se trata del pago del impuesto o multa; siendo este criterio enteramente lógico, porque lo establece con toda claridad el precepto transcrito, cuando porque la tributación es inherente al ejercicio de la Soberanía que proviene de la misma Constitución y nada hay más consecuente con ella como el Poder Ejecutivo, a quien la propia Constitución impone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta

observancia de las leyes, tenga las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquella función de la Soberanía recaudando el impuesto" (14).

La Sentencia antes reproducida, con ejemplar nitidez constituye la última palabra sobre esta controversia.

Las consideraciones anteriores, ponen a todas luces un hecho innegable: la falta de uniformidad de los doctrinarios en lo tocante a la legalidad Constitucional del procedimiento administrativo de ejecución, lo que sitúa en entredicho la Constitucionalidad de esta facultad, aún cuando para nuestro Tribunal Supremo, la misma se encuentra al margen de toda duda o disputa.

A manera de corolario, sobre la facultad económico-coactiva, se puede decir lo siguiente: es esencial para la vida del Estado; su Constitucionalidad ha quedado demostrada desde el siglo pasado; no hay encomienda Constitucional expresa para que el Poder Judicial lleve a cabo la verificación inexcusable del débito tributario; la Ley Suprema faculta expresamente al Ejecutivo para llevar a cabo la ejecución directa de resoluciones propias menos relevantes; con la aplicación total o parcial de bienes de un contribuyente para el pago de los tributos omitidos, se enjuicia la Constitucionalidad de la Institución en comento. Por lo antes expuesto, y al no existir una definición competencial de esta facultad se compromete la tesis que sustenta la División de Poderes y se perturba la armonía de los Poderes Federales, creemos conveniente y necesario modificar el texto del Pacto Federal y preverse la facultad económico-coactiva como atribución del Ejecutivo, con el objeto de que esta Institución se levante firme y segura al amparo de una auténtica base jurídica y constitucional.

Derivado de lo anterior, proponemos los siguientes textos:

"Artículo 31 Constitucional.- Son obligaciones de los mexicanos:

"..

"IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como el Estado y Municipios en que residen de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La residencia a que se refiere el párrafo anterior, se fijará de conformidad a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

La obligación contenida en esta fracción comprende a todo aquel que realice las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales correspondientes, y su incumplimiento será motivo para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución".

"Artículo 31 L.O.A.P.F.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

"V.- Ejercer el procedimiento administrativo de ejecución, en los casos que así sea necesario".

"Artículo 271 L.S.S.- Las oficinas para cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social, aplicarán el procedimiento administrativo de ejecución a que se refiere la fracción IV del artículo 31 Constitucional, para el caso de incumplimiento en el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente al Instituto; esto con sujeción a la 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 lleve a cabo".

Ahora bien, por disposición expresa de la L.S.S., el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscal, encontrándose también dicho carácter en el C.F.F. en su artículo 2o.

Asimismo, una de las implicaciones de carácter fiscal que ostentan las aportaciones mencionadas en el párrafo inmediato anterior, es la de convertir al I.M.S.S. en un

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.

Respecto de esto último, y ante el incumplimiento en el pago de las cuotas, recargos y/o capitales constitutivos, surge el Procedimiento Administrativo de Ejecución, como el instrumento jurídico adecuado que permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de dicha contribución, mismas que son necesarias para el I.M.S.S., para el buen desempeño de sus actividades, restaurando con ello el patrimonio dañado, así como el restablecimiento del orden jurídico transgredido por dicho incumplimiento.

Es importante recordar, que el Procedimiento Administrativo de Ejecución también se le conoce como facultad económico-coactiva, y consiste en el conjunto de actos que ejecuta la autoridad fiscal para hacer efectivo el pago de contribuciones y accesorios que no se hubieran cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley.

Sobre el particular, la L.S.S. establece en su artículo 271, que el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente al Instituto se aplicará a través de las oficinas para Cobros del I.M.S.S., quienes deberán aplicarlo con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones aplicables, agregando que dichas oficinas conocerán y resolverán los recursos previstos en dicho código tributario relativos al procedimiento administrativo de ejecución que lleven a cabo.

Efectivamente, al ser reformado el artículo 271 de la Ley del Seguro Social (15), por el numeral Décimo Primero de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones en Materia Fiscal de fecha 30 de diciembre de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 del mismo mes y año, se invistió al I.M.S.S. con la

facultad económico-coactiva, con el objeto de que pudiera hacer efectivos en vía apremio-ejecutiva, los créditos fiscales derivados de las aportaciones de seguridad social a su favor.

Cabe señalar, que los Órganos Ejecutores del I.M.S.S. son las oficinas para cobros, al estar expresamente facultados por la ley para enderezar el cobro coactivo de las aportaciones tributarias a su favor y al ser un Organismo Descentralizado integrante de la Administración Pública Paraestatal, así como por ser un Organismo Fiscal Autónomo, es órgano competente y autorizado para desarrollar el procedimiento administrativo de ejecución.

Por lo que concierne a la Constitucionalidad de la facultad económico-coactiva con que se invistió al I.M.S.S., con el objeto de que pudieran hacerse efectivos en vía de apremio-ejecutiva, los créditos fiscales derivados de las aportaciones de seguridad social a su favor, tenemos la opinión del brillante hacendista mexicano Javier Moreno Padilla, quien advierte:

"Consideramos que el legislador ha sacrificado las implicaciones constitucionales que involucran a esta reforma, para obtener cierta celeridad y economía en el trámite; estos aspectos en ninguna manera deberán ser superiores al orden constitucional que marca nuestro Sistema Jurídico...

La facultad económico-coactiva por ser un régimen de excepción, sólo queda enmarcada en los órganos de autoridad que ejercitan la potestad tributaria del Estado, ya que la misma no es delegable, ni siquiera por el propio legislador, misma que no está prevista en forma expresa en nuestra Carta Magna, ya que como lo ha señalado nuestro más alto Tribunal, se trata de una facultad implícita...

El hecho de que sea el mismo personal el que va a prestar los servicios y se de agilidad en el trámite de la cobranza, no son motivos adecuados para que jurídicamente se rebase el contexto Constitucional máxime que el Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo tiene facultades para determinar y cuantificar adeudos fiscales en su calidad de organismo fiscal autónomo, pero esa naturaleza no puede extenderse al ejercicio de la facultad económico-coactiva, que consiste en un marco de gran excepción a los artículos 14 y 16 Constitucionales" (16).

Sobre el particular, a juicio personal, consideramos que las argumentaciones formuladas por el Maestro Moreno Padilla, resultan inoperantes por carecer de validez y sustentación jurídica, en razón de que el I.M.S.S. tiene las siguientes características:

1.- Tiene vida Constitucional Plena.

No fue sino hasta el 21 de abril de 1981, fecha de la publicación en el diario Oficial, de la reforma al texto del artículo 90 Constitucional, cuando los órganos administrativos dependientes de la Administración Pública Paraestatal, entre ellos los Organismos Descentralizados, obtienen un sólido sustento Constitucional, puesto que anteriormente este artículo estatula que para el despacho de los negocios del orden administrativo de la Federación, habría el número de secretarías establecidos por el Congreso en la ley, la que distribuiría los negocios a cargo de cada Secretaría, por consiguiente, estos entes administrativos carecían de base Constitucional que los consolidara, no obstante su importancia y constante proliferación en la vida Administrativa del Estado.

Sin embargo, a partir de esta reforma los mismos encuentran su fundamento en nuestra Ley Suprema.

2.- Forma Parte de la Estructura Orgánica del Poder Ejecutivo.

Al amparo de lo prescrito en el artículo 45 de la L.O.A.P.F., se consideran dentro de la Administración Pública Paraestatal, como Organismos Descentralizados, las Instituciones creadas por disposiciones del Congreso de la Unión o por el Ejecutivo Federal, con personalidad y patrimonio propios, independientemente de la forma o estructura legal que adopten.

En tal virtud, el I.M.S.S. al ser creado por la Ley del Seguro Social, expedida por el Congreso de la Unión y al contar con personalidad jurídica y patrimonio propios, hipótesis ratificada en el numeral 5o. de este ordenamiento, reúne los requisitos legales para formar parte de la estructura orgánica del Poder Ejecutivo en el ámbito de actuación de la Administración Pública Paraestatal.

3.- Es un Organismo Auxiliar de la Tesorería de la Federación.

Es facultad exclusiva de la Tesorería de la Federación como de sus organismos auxiliares, la instauración del Procedimiento Administrativo de Ejecución, en los términos de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación.

En este orden de ideas, al tenor de lo preceptuado por el artículo 5o de dicho instrumento normativo, son auxiliares del máximo órgano exactor estatal, el Banco de México y las demás entidades de la Administración Pública Paraestatal, por consiguiente, al ser el I.M.S.S., un órgano del Ejecutivo en ese ámbito, es un organismo auxiliar de la Tesorería de la Federación plenamente competente y autorizado para ejercitar la facultad económico-coactiva.

4.- Se encuentra Legalmente Autorizado para Aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En efecto, como previamente lo hemos anotado, la Ley del seguro social le atribuye a esta Institución, concretamente en su artículo 271, la facultad de desplegar en caso de inobservancia de las obligaciones tributarias sustantivas a su favor, el aparato coactivo estatal que presume el procedimiento administrativo de ejecución, en contra de los aportantes remisos.

Igualmente el C.F.F., le confiere implícitamente al I.M.S.S. la facultad ejecutora, al prever en su artículo 148, la posibilidad de que los organismos descentralizados competentes para cobrar contribuciones de carácter federal, utilicen este procedimiento ejecutivo, consecuentemente, podemos válidamente concluir que indirectamente en este ordenamiento, el mismo organismo también encuentra apoyo legal para su acción ejecutiva.

A juicio nuestro, las ideas anteriores acreditan con amplitud que la facultad económico-coactiva de que goza el I.M.S.S., no es violatoria en modo alguno del texto Constitucional, aún cuando la última palabra la tendrán como corresponde, los Tribunales de la Federación.

5.4.- MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN.

Como quedo establecido al inicio del presente capítulo, una de las principales causas del efecto procedimiento administrativo de ejecución es el factor INCUMPLIMIENTO.

Efectivamente, si el obligado no cumple en los términos y formas legales; de igual manera en que el juzgador en el acto de exequendum ordena al actuario o al ejecutor del juzgado, que proceda a solicitar el pago correspondiente para satisfacer la acción intentada por el actor; la autoridad fiscal, hace la designación de un ejecutor (en nuestro caso la oficina para cobros del I.M.S.S.) para que requiera de pago y, en su caso, se traben embargo, denominándose a ese acto mandamiento de ejecución.

El mandamiento de ejecución es el primer acto que reviste formalidad, situación comprensible, toda vez que ha de procederse en contra del ejecutado en una vía a la que se ha denominado de privilegio, pues el Estado traba embargo y en un momento determinado saca a remate bienes sin acudir ante el Poder Judicial.

En otro orden de ideas, es indudable, atendiendo a su teleología, que uno de los fines más importantes del Estado, al igual que en el Derecho, es la seguridad jurídica, cuyo concepto se relaciona con el orden legal más que con aspectos éticos o valorativos, por lo que decir seguridad jurídica es decir orden jurídico.

La Seguridad Jurídica implica una garantía que proporciona al individuo el Orden Jurídico Positivo de que su persona, sus derechos y sus bienes serán respetados y que la autoridad del Estado se obliga hacerlos respetar aún en forma coercitiva permaneciendo aquellos incómutos y no sean modificados sino por los procedimientos previamente establecidos con las formalidades que la misma ley establece.

Ahora bien, el acto administrativo no es la excepción, ya que a pesar de que todo acto administrativo se encuentra supeditado en su formación por dos intereses fundamentales: el interés público que satisface la autoridad que dicta la resolución y el interés privado del gobernado a quien la misma ha de afectar; y cuyo interés público reclama que la autoridad pueda dar sus resoluciones a través de actos realizados en forma sencilla y rápida, que le permita actuar con la eficacia y oportunidad requerida para satisfacer la necesidad general, dicha satisfacción debe cumplir siempre con un mínimo de formalidades esenciales para garantizar la conservación del buen orden administrativo y proteger los derechos de los particulares, en otras palabras, el interés privado, exige la existencia de un procedimiento autorizado por una disposición previa, abstracta y general, cuya obligatoriedad y características constituyen una salvaguarda de las garantías individuales ante la acción precipitada e injusta de la Administración Pública.

Como consecuencia de este legítimo interés particular, los administrados tienen el derecho de exigir a la administración, que ajuste su actuación a las normas legales establecidas al

efecto, como de ejercitar en caso de violación, los medios legales de defensa para obtener la reforma o anulación del acto lesivo de molestia.

Para conseguir tal propósito, el Estado dispone de medios directos e indirectos: los primeros son aquellos destinados en forma inmediata a satisfacer el interés privado y que en nuestro sistema legal se encuentran tutelados por las garantías de audiencia, forma, competencia, fundamentación y motivación consagradas en los artículos 14 y 16 de nuestra Ley Fundamental, para la defensa y protección de los derechos del particular, mientras que los medios indirectos consisten principalmente en las garantías que presta un buen régimen de organización administrativa, como los son Vr. gr. su eficacia y regularidad, el control de las autoridades superiores respecto de las subordinadas, etc., en una palabra la autotutela que la administración desarrolla en su propio seno.

Así las cosas, mediante el mandamiento de ejecución, el Estado inicia el compromiso de respetar las Garantías de Seguridad Jurídica y Legalidad del gobernado, las cuales en el procedimiento administrativo de ejecución se dan de la siguiente manera:

GARANTÍA DE AUDIENCIA.

Esta garantía que otorga el Pacto Federal en el párrafo segundo de su artículo 14, se encuentra inspirada en la doctrina anglosajona del "debido proceso legal para protección de la vida, libertad y derechos de los hombres en contra de la arbitrariedad del Poder Público" (17).

Esta garantía exige que mediante el procedimiento administrativo, el particular afectado por una resolución de autoridad, la impugne con la argumentación jurídica que le favorezca, y rinda sobre los hechos, las pruebas que estime conducentes a fin de evitar la privación injusta e ilegal de sus derechos por el órgano estatal competente.

No obstante, precisó es aclarar que en materia tributaria la doctrina y la jurisprudencia no han adoptado una posición uniforme respecto del momento procedimental en que ha de concederse esta garantía, si antes de la determinación del crédito fiscal o después de realizada la liquidación de la prestación tributaria adecuada.

La solución a este problema queda despejada, a nuestro parecer, con las consideraciones expuesta por el antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, Don José Rivera Pérez Campos, al resolver el amparo en revisión 1568/65, fallado el 29 de marzo de 1966, cuya parte medular versa en el sentido de que en nuestra legislación, los requisitos del debido procedimiento legal se cumplen tanto por la ley como por las autoridades administrativas, si se concede en su texto o en su desempeño, oportunidad a la parte agraviada para provocar el examen de validez o corrección del procedimiento administrativo.

GARANTÍA DE LEGALIDAD.

Esta garantía se encuentra consagrada por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, la cual se contrae a que cualquier molestia que se ocasione a un particular en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones debe apoyarse en un mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, requisitos que consolidan la legitimidad y legalidad del acto autoritario de molestia.

Asimismo, la garantía de legalidad se encuentra también plasmada en el numeral 14 de la Ley Suprema, toda vez que para privar de un derecho a un gobernado, la autoridad debe seguir un procedimiento que reúna los requisitos de la garantía de audiencia.

En el campo del Derecho Administrativo, la garantía de legalidad se integra por una serie de derechos como lo son: la forma, la competencia, el fundamento y el motivo, los cuales consisten en:

DERECHO A LA FORMA.

El mandamiento de ejecución, debe satisfacer una formalidad determinada, es decir, deben cumplir con ciertos requisitos legales para que el acto produzca sus efectos en el mundo jurídico, razón por la cual dicho mandamiento de ejecución, al igual que toda resolución de autoridad, debe:

- 1.- Constar por escrito, ya que sólo de esta manera puede precisarse siempre con seguridad, el correcto alcance jurídico de la providencia administrativa frente a las garantías individuales del gobernado;
- 2.- Estar firmada autógrafamente por el funcionario que la emite.

Este requisito es indispensable, tanto para darle autenticidad al documento, como para establecer que la resolución procede de autoridad competente, la cual a través de su titular ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y de las consecuencias inherentes a ella.

- 3.- Ser emitida por autoridad competente, esto es, que la autoridad emisora sea la expresamente facultada por la ley para el fin específico que persigue el mandamiento de autoridad.
- 4.- Encontrarse debidamente fundada y motivada.

Estos elementos que demanda el derecho a la forma, concurren para asegurar la regularidad jurídica de la Actividad Administrativa del Estado.

DERECHO A LA COMPETENCIA.

De conformidad con la estructura legal de la Administración Pública en el Derecho Mexicano, su competencia se configura con la convergencia de tres elementos básicos mediante los cuales se permite su actuación, ellos son:

- 1.- La existencia de un órgano administrativo legalmente creado;
- 2.- Una competencia establecida por una norma jurídica a favor de un órgano de la Administración Pública; y
- 3.- La existencia de un titular responsable de la marcha del órgano correspondiente, que en su caso ejercerá las facultades inherentes al mismo.

Consecuentemente, para que pueda operar la validez competencial del órgano administrativo correspondiente, deberá acreditarse la existencia de esa trílogía.

DERECHOS AL FUNDAMENTO Y AL MOTIVO.

La encomienda Constitucional, dispone que todo acto de autoridad que ocasione molestias al particular, debe encontrarse debidamente fundado y motivado.

La fundamentación de la causa legal del procedimiento, estriba en señalar con exactitud en el cuerpo del mandamiento de autoridad la disposición normativa general y abstracta, que prevea la situación concreta para lo cual sea procedente realizar el acto de autoridad, toda vez que las mismas deben gozar de facultades expresas para actuar, puesto que la

realización de un acto determinado debe derivarse de una norma clara y precisa, expresamente consignada en la ley, cuyo sentido y alcance se ajustan a las disposiciones normativas que lo rigen, encontrando con ello su fundamento real, lógico y jurídico.

Ahora bien, por lo que respecta al motivo, la doctrina ha precisado dos conceptos ligados: motivo y motivación de los actos administrativos.

Sobre lo anterior, el Maestro Gabino Fraga nos que "el motivo es el antecedente que provoca el acto, es decir, una situación legal o de hecho prevista por la ley como presupuesto necesario de la actuación administrativa. La motivación es el juicio que forma la autoridad al apreciar el motivo, ... es la expresión de las razones que fundan y justifican el acto de autoridad" (18).

De lo anterior, se deduce que la motivación implica que existiendo una norma jurídica aplicable a un caso específico se externen en el texto del acto de autoridad, las consideraciones relativas a las circunstancias particulares en las que se basó la autoridad para concluir la adecuación del caso concreto dentro del marco legal correspondiente, establecido por la ley. Dicho en otras palabras, la motivación legal encierra la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria de su acto y el hecho concreto del gobernado que se produce en el ámbito fáctico

Cabe señalar, que sin dicha adecuación se violaría la garantía de legalidad, ya que la autoridad respectiva, debe aducir los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, la mención de esos motivos debe formularse precisamente en mandamiento escrito, con el objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa.

5.5.- REQUERIMIENTO DE PAGO.

Hasta ahora hemos visto el mandamiento de ejecución como el primer acto formal del procedimiento; sin embargo, ya la mayoría de las veces es de carácter interno, siendo luego entonces, el requerimiento de pago el primer contacto que el contribuyente tiene con el procedimiento administrativo de ejecución.

El requerimiento de pago, se puede definir como aquella intimación que se dirige a una persona para que haga o deje de hacer alguna cosa, o para que manifieste su voluntad con relación a un asunto, considerando que requerir es voluntad, persuadir, emplazar, precisar, necesitar, intimar a dar una respuesta o adoptar una actitud y exigir el cumplimiento de un deber (19).

Efectivamente, la finalidad que persigue este emplazamiento administrativo después de darle a conocer al sujeto pasivo el crédito fiscal a su cargo, de requerirle su pago y manifestarle los alcances y consecuencias de su incumplimiento, consiste en darle una oportunidad al mismo para que manifieste su voluntad o adopte una actitud respecto al cumplimiento de su obligación, antes de que su patrimonio sea materia de ejecución.

Este despacho intimatorio, debe satisfacer una serie de formalidades procedimentales básicas, misma que se satisfacen cuando el ejecutor de la oficina exactora (en nuestro caso, la Oficina para Cobros del I.M.S.S.), en días y horas hábiles o habilitadas para el efecto, se constituye en el domicilio del obligado con el fin de notificarle personalmente la diligencia de requerimiento de pago, y en su caso, embargo con intervención de negociación, empero, cuando el notificador no lo encontrase, dejara citatorio para que espere a una hora fija el día hábil siguiente, y llegado el día y hora señalado y la persona citada o su representante legal no estuviera citada, el requerimiento de pago se entenderá con cualquier persona que se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

Ahora bien, para el caso de que la persona a quien deba de notificarse hubiera fallecido y se desconozca al representante de la sucesión, haya desaparecido o se ignore su domicilio o que éste o el de su representante legal no se encuentre en el territorio nacional, la notificación del requerimiento de pago se hará por edictos en el Diario Oficial, y en uno de los periódicos nacionales de mayor circulación en el país.

El acto procedimental de notificación es el medio específico a través del cual existe la certeza de que el particular afectado por el acto que se notifica, tuvo conocimiento del mismo; por lo que sólo puede hablarse de notificación, cuando se han cumplido dos momentos de la misma; el dar a conocer al interesado, el acto o resolución conforme a las reglas procedimentales respectivas, y que surta sus efectos.

Para concluir este subcapítulo, cabe mencionar que el artículo 145 del Código Tributario Federal, estatuye que los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los términos de su exigibilidad, serán exigidos por las autoridades fiscales mediante el procedimiento económico-coactivo.

5.6.- TRABA DE EMBARGO.

En su acepción gramatical, la palabra embargo posee diversas connotaciones: embarazo, incumplimiento, obstáculo, incomodidad, molestia o daño; en lenguaje jurídico normalmente por embargo se entiende la ocupación, aprehensión, retención o apoderamiento de que los bienes del deudor se efectúa en el procedimiento ejecutivo, a fin de que con ellos o con el producto de su venta, se satisfaga la incumplida obligación a favor del acreedor que posea título con ejecución aparejada.

La Institución Jurídica en análisis, es definida por el procesalista argentino Hugo Alsina, como "la afectación de un bien del deudor al pago del crédito en ejecución" (20).

Al respecto, el Maestro Miguel Fenech nos dice lo siguiente:

"El embargo de bienes, es el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor (en su poder o en el de terceros), fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito"

De las premisas vertidas con antelación, podemos colegir que esta medida ejecutiva de autoridad, tiene como finalidad esencial el aseguramiento o secuestro de los bienes de una persona con el objeto de obtener a un mismo tiempo, tanto la satisfacción de la prestación económica por ella debida, como la realización de la voluntad legal que la provoca.

Ahora bien, sobre este estado procedimental, el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

"Artículo 151.- Las Autoridades Fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

I.- A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco

II.- A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponde, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales...

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de las autorizaciones para pagar en parcialidades o por las situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 de este Código, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento".

Como se puede apreciar, nuestro Código Tributario es bastante rígido en este particular estado procedimental, ya que en la propia diligencia de requerimiento de pago, si no se procede al mismo, se traba embargo de manera inmediata.

En lenguaje jurídico, por embargo se entiende la ocupación, aprehensión, retención o apoderamiento que de los bienes del deudor se efectúa en el procedimiento ejecutivo, a fin de que con ellos o con el producto de su venta, se satisfaga la incumplida obligación a favor del acreedor que posea título con ejecución aparejada (21).

Esta medida ejecutiva de autoridad, tiene como finalidad esencial el aseguramiento o secuestro de los bienes de una persona con el objeto de obtener a un mismo tiempo, tanto la satisfacción de la prestación económica por ella debida, como la realización de la voluntad legal que la provoca.

El secuestro administrativo, ha sido por excelencia el medio que dentro del procedimiento administrativo de ejecución, es utilizado coercitivamente para obtener el ingreso no enterado así como los accesorios legales de éste, su cometido es (previo los requisitos legales) llegar hasta el remate y con el producto que se obtenga cubrir el débito insoluto.

El aseguramiento de bienes es la forma preventiva de garantizar que en un momento dado la contribución será pagada, para su existencia no es necesaria la instauración del procedimiento ejecutivo, inclusive puede originarse antes de que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, se trata prácticamente de un embargo precautorio, y es menester tan sólo, que a juicio de la autoridad fiscal exista peligro o temor fundado de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, su fin inmediato es la garantía del crédito fiscal.

Eventualmente, el embargo precautorio se convierte en definitivo, pero en tal hipótesis se perseguiría en las instancias del procedimiento administrativo de ejecución.

Es importante mencionar, que nuestra legislación fiscal reconoce un tercer tipo de embargo administrativo, denominado como "embargo garante", el cual se constituye por la petición del interesado como forma para garantizar un crédito fiscal, esta clase de embargo tiene la característica de no estar supeditado necesariamente a la exigibilidad del crédito y su requerimiento, pudiendo éste practicarse previamente y a solicitud del interesado con el objeto de garantizar el interés fiscal, cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que éstos sean cubiertos en parcialidades, demuestre un derecho preferencial de cobro o cuando así lo señale el Código Fiscal de la Federación y las leyes fiscales (22).

Se debe agregar que existe en el C.F.F. una disposición referente al embargo precautorio por la vía de aseguramiento de bienes, pero ubicada en los conceptos relativos al secuestro administrativo, plasmada de la siguiente manera:

"Artículo 152.- ...

En los actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importancia debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por éstas, siempre que quien practique la inspección este facultado para ello en la orden respectiva".

Es pertinente retomar la idea del embargo ejecutivo, toda vez que este tipo de secuestro administrativo, constituye el segundo acto procedimental del procedimiento económico-coactivo, y cuya pretensión es satisfacer un crédito fiscal a favor del acreedor de la relación jurídico-tributaria, que para ello posee un título de cobro con ejecución aparejada o título ejecutivo.

Una vez que se ha diligenciado el requerimiento de pago y el débito fiscal no ha sido cubierto en la propia diligencia o transcurrido el plazo otorgado para el efecto, dependiendo del procedimiento liquidatorio que le da nacimiento, el ejecutor designado constituyéndose en el domicilio del contribuyente obligado, procederá a cumplimentar con arreglo a las formalidades que exigen las notificaciones personales, el punto segundo del mandamiento de ejecución, consistente en el embargo de bienes, propiedad del deudor, suficientes para hacer efectiva la prestación fiscal omitida.

Por lo que respecta a la designación de bienes, a los derechos que tiene el ejecutado y a los del ejecutor, veamos lo que nos dice nuestro Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 155.- La persona con quien se entienda la diligencia, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se debe trabar, sujetándose al orden siguiente:

"I.- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

"II.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades y dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

"III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

"IV.- Bienes inmuebles.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo".

"Artículo 156.- El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

"I.- No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.

"II.- Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale:

"a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.

- "b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
 "c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables".

El especial punto de controversia se suscita en virtud al amplio poder de decisión del ejecutor que realiza la diligencia de requerimiento de pago o traba de embargo, pues él, y sólo él, será el indicado para estimar la posibilidad del ejercicio de los derechos que la ley concede en esta particular al ejecutado. Luego entonces, el mecanismo operativo se hace depender de un pequeño acto deductivo y volitivo del empleado hacendario, ya que excepcionalmente se hace, como es debido, un verdadero silogismo lógico-jurídico, por ésto se dice, que el gobernado simplemente cuenta con una expectativa de derecho.

No obstante que el fin inmediato del procedimiento administrativo de ejecución, es la satisfacción del crédito fiscal más accesorios legales, mediante la aplicación del producto de los bienes embargados; hay objetos que por sus cualidades intrínsecas quedan fuera de la posibilidad de ejecución, los cuales se encuentran señalados en el artículo 157 del C.F.F. y son:

- 1.- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares;
- 2.- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo juicio del ejecutor;
- 3.- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio (sic) a que se dedique el deudor;

En esta fracción el legislador ignora gramaticalmente la función que en nuestro idioma tiene la conjunción copulativa "y", de tal suerte que al conjuntar las palabras arte y oficio, la torna confusa e ininteligible.

- 4.- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones en cuanto fueren necesarios para desarrollar su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella se encuentran destinados;
- 5.- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deben usar conforme a las leyes;

Esta fracción a juicio personal es una incongruencia legislativa, ya que dichos bienes son propiedad de un tercero privilegiado, como lo es el Estado, no pudiendo ser excluidos de embargo, sino con propiedad no son materia del mismo porque no pertenecen al militar que pueda ser objeto de la sanción económico-coactiva.

- 6.- Los granos, mientras no hayan sido cosechados, pero no así los derechos de las siembras;
- 7.- El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste;
- 8.- Los derechos de uso o habitación;
- 9.- El patrimonio de familia en los términos establecidos por las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad;
- 10.- Los sueldos y los salarios;
- 11.- Las pensiones de cualquier tipo; y
- 12 Los ejidos.

Es pertinente comentar, que el legislador vuelve a otorgar facultad discrecional al ejecutor, pues de sus apreciaciones dependerá cuales no son muebles de lujo para el uso indispensable del deudor (ver numeral 2).

Una vez realizada la traba de embargo, se procede a la designación de depositario, quien se encargara de la guarda de los bienes embargados, al respecto el artículo 153 del C.F.F. nos señala:

"Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que se hiciere necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñaran su cargo conforme a las disposiciones legales;

"En los embargos de bienes raíces o de negociaciones los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y 167 de este Código.

"La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

"El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiera hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado".

Es evidente que la facultad de nombrar y remover a los depositarios recae en el jefe de la oficina exactora, ampliándose tal posibilidad para el ejecutor en ausencia de designación previa de aquél.

Por cuanto a las obligaciones del depositario, las mismas varían de acuerdo a la naturaleza del bien que se embargue, cuidando de aquéllos que no experimentan fácil deterioro o descomposición, o bien, realizando las actividades necesarias para su conservación o en su caso su perfeccionamiento.

5.7.- REMATE.

El remate constituye la forma procedimental normal que nuestra legislación establece a través del C.F.F., para enajenar forzosamente los bienes embargados en subasta pública

o almoneda, con el objeto de que mediante su adjudicación se satisfaga el correspondiente débito fiscal insoluto.

Esta forma de venta tiene como función principal, el provocar la afluencia de compradores interesados en adquirir la propiedad licitada, a fin de que ésta se adjudique en favor del que ofreciere el mayor precio por ella. Creemos conveniente, pasar a ver lo que el C.F.F. nos dice sobre la convocatoria de remate y citación de acreedores.

"Artículo 173.- La enajenación de bienes embargados procederá:

"I.- Al sexagésimo primer día de practicado el embargo.

"II.- En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 de este Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.

"III.- Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 de este Código.

"IV.- Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recalcada en los medios de defensa que hubieren hecho valer".

"Artículo 174.- Salvo los casos que este Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se celebrará en el local de la oficina ejecutora..."

"Artículo 176.- El remate deberá ser convocado para una fecha fijada dentro de los treinta días siguientes a aquélla en que se determinó el precio que deberá servir de base. La publicación de la convocatoria se hará cuando menos diez días antes del remate.

"La convocatoria se fijara en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente.

"En caso de que el valor de los bienes exceda de una cantidad cinco veces al salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año, la convocatoria se publicará en el órgano oficial de la entidad en la que resida la autoridad ejecutora y en uno de los periódicos de mayor circulación, dos veces con intervalos de siete días. La última publicación se hará cuando menos diez días antes de la fecha de remate".

"Artículo 177.- (Citación de los acreedores). Los acreedores que aparezcan del certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, el cual deberá obtenerse oportunamente, serán citados para el acto de remate y, en caso de no ser factible hacerlo por alguna de las causas a que se refiere la fracción IV del artículo 134 de este Código, se tendrá como citación las que se hagan en las convocatorias en que se anuncie su remate, en los que deberá expresarse el nombre de los acreedores"..."

Las convocatorias para el remate se proponen en un sentido; conseguir la mejor realización de los bienes, para tal fin, se requiere de una profusa publicidad haciendo explícitos los pormenores que habrán de operar en la subasta correspondiente.

La citación de acreedores busca el respeto de los derechos de aquellas personas que al igual que el fisco tuviesen un deudor afín. No obstante lo anterior, debe resaltarse la preferencia que el fisco tiene frente a otro tipo de créditos fincados con el mismo deudor, el orden de prelación se establece en la siguiente forma:

- a) Alimentos.
- b) Sueldos y prestaciones de los trabajadores.
- c) Créditos fiscales.
- d) Garantías reales.
- e) Créditos personales.

Siguiendo con este orden de ideas, diremos que la base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados será el avalúo, en negociaciones el avalúo pericial conforme a las reglas establecidas en el Reglamento del C.F.F. y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de seis días, computados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo.

A falta de acuerdo, la autoridad practicará *avalúo pericial* notificando personalmente el resultado de la *valuación*. Si el *embargado* o *terceros acreedores* no están conformes con la *valuación* hecha, podrán hacer valer el recurso de *oposición* al procedimiento administrativo de *ejecución*, en un término de diez días siguientes al que surta efecto la *notificación* mencionada en el párrafo anterior, debiendo designar en el mismo como *perito* de su parte a cualquiera de los *valuadores* señalados en el Reglamento del C.F.F. o alguna empresa o *institución* dedicada a *compraventa* y *subasta* de bienes.

Para el caso de que el *avalúo* rendido por el *perito* del *embargado* o *terceros acreedores* resulte un valor superior al 10% al determinado, la autoridad *exactora* designará un *perito* *tercero* *valuador* en un término de seis días (artículo 175 del C.F.F.).

En esta etapa del procedimiento administrativo de *ejecución* es de vital importancia la actuación del *perito* (persona física o moral que emplea sus conocimientos especiales para emitir una *conclusión* o *juicio*).

Prudente es anotar, que con la intervención del *perito* fuera de *juicio*, se rompe con la tradicional *aceptación* *formalista* y *sacramental* que no concibe dicho sujeto fuera de un procedimiento *contencioso*.

Evidentemente, cuando se acude al *dictamen pericial* como elemento de *prueba*, de manera *anticipada* tiene que ser relacionada con los hechos *controvertidos* e indicando la *materia* sobre la que versará la *actividad* del *perito*.

Como se puede notar, el *perito* designado por la *autoridad exactora* es la segunda persona que hace *apreciaciones* referentes a los bienes *secuestrados*, ya que en su

primer etapa es al ejecutor a quien corresponde esgrimir sus sentidos para esimilar si determinado bien cubre los accesorios legales y el crédito principal.

Podemos afirmar, que en la mayoría de los casos será intrínsecamente la misma materia sobre la que se versa dentro del procedimiento de ejecución, la cual, va dirigida a obtener un criterio razonado del valor de los bienes embargados, a esta situación también se le denomina avalúo.

Realizado el emplazamiento legal para la primera almoneda, el C.F.F. en su numeral 179, estatuye que la postura legal o precio mínimo para la venta de los bienes licitados, será aquella que cubra las dos terceras partes del precio señalado como base para el remate en el avalúo.

REMATE.- Llegado el día y hora señalados en la convocatoria, el jefe de la oficina ejecutora hará saber a los presentes que posturas fueron calificadas como legales y cuál es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada. El jefe de la oficina fincará el remate en favor de quien hubiera hecho la mejor postura. Si en la última postura se ofrece igual suma de contado, por dos o más licitantes, se designará por suerte la que debe aceptarse (art. 183 C.F.F.).

PAGO DE POSTURA.- Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras. Cumplido dicho requisito la autoridad ejecutora procederá a entregar los bienes que le hubieren adjudicado (art. 185 C.F.F.).

Por lo que se refiere a los inmuebles, el procedimiento es semejante al descrito con anterioridad, modificándose únicamente el plazo para enterar la cantidad ofrecida de contado en su postura, siendo a los diez siguientes a la fecha de remate.

Hecho que sea el pago y designado el Notario, se citara al ejecutado para que, dentro del plazo de diez dias otorgue y firme las escrituras correspondientes, apercibido que de no hacerlo, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en rebeldia (art. 186 C.F.F.).

El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará para cubrir el crédito fiscal.

Ahora bien, jurídicamente el remate incluye una polémica muy interesante, ya que desde el punto de vista doctrinario se rompen los cánones tradicionalmente aceptados, concluyendo que es una figura sui generis, ya que difícilmente podrá ser considerada compraventa por la falta de consentimiento libre en la mayoría de los casos por parte del dueño, tampoco es una venta entre autoridad administrativa y el presunto comprador, por no ser dueña la autoridad del bien rematado.

La última etapa del procedimiento de ejecución lo conforma la transmisión de los bienes rematados, es decir, la transmisión de la propiedad de los bienes del ejecutado al adquirente.

Es menester advertir, que tal situación es una transmisión de propiedad llamada adjudicación, ya que en la mayoría de los casos es independiente la voluntad del ejecutado, importando sobre todo el espíritu de la ley aplicable (procedimiento administrativo de ejecución).

Finalmente, ante todos los cuestionamientos que se puedan hacer para saber si jurídicamente es procedente o no lo aquí planteado, se antepone ante todo el *ius imperium* del Estado, así como la necesidad de obtener los recursos necesarios para atender necesidades colectivas, dejando que las consecuencias secundarias del despliegue del procedimiento administrativo de ejecución, recaigan sobre el ejecutado, ya que este último, consciente de su irresponsabilidad dejó de cumplir con su obligación dentro de la relación jurídico-tributaria.

5.8.- SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Como ha quedado establecido, el procedimiento administrativo de ejecución, es un acto de acción directa que el Estado emprende en contra del particular, para obtener de él y con la rapidez requerida, la satisfacción de los créditos fiscales que no son cubiertos en los plazos y en los términos establecidos en la ley, sin la necesidad de acudir ante los órganos jurisdiccionales, empero, que dicho procedimiento no obstante de ser de acción directa para ser legal tiene que conculgar con las garantías individuales, esto es, debe señalar un medio de suspender la ejecución de los actos del procedimiento o su inminente realización.

Para que la Autoridad Administrativa detenga o interrumpe los actos del procedimiento administrativo de ejecución, es necesario que se cumpla con una condición de tipo suspensiva, que garantice el interés fiscal del crédito de que se trate, en alguna de las formas que la ley autoriza, con lo cual la autoridad cuenta con alternativas que reportan la seguridad del cobro, aunque temporalmente se limite la posibilidad de iniciar la ejecución o se detengan los actos ejecutivos ya iniciados.

Con lo antes expuesto, es comprensible el principio *Solve et repete* "Solo si se garantiza", convirtiéndose en un factor *sine qua non* en la suspensión del procedimiento

administrativo de ejecución, de tal suerte, que la simple Interposición del recurso administrativo o acción intentada, por sí sola no suspende los actos del procedimiento ejecutivo, siendo necesario para ello, que el particular utilice alguno de los medios de garantía previstos por el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 141, mismo que a continuación se transcribe:

"Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

"I.- Depósito de dinero en las Instituciones de Crédito autorizadas para el efecto.

"II.- Prenda o Hipoteca.

"III.- Fianza otorgada por institución autorizada la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

"IV.- Obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

"V.- Embargo en vía administrativa".

Cabe destacar que la garantía que el particular ofrezca, debe ser suficiente para cubrir los recargos, mismos que se calcularán conforme a una tasa que será 50% mayor de la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México. Aparte de los recargos, la garantía debe tener cobertura de las sanciones, así como los gastos de ejecución (requerimiento de pego y traba de embargo, etc.), con tal actitud el Estado está en posibilidad de que se aumente el crédito fiscal en proporción aproximada al 8.25% mensual, situación justa, pues el Erario efectivamente debe considerar los incrementos en los costos de la vida para el cobro de los créditos, toda vez que la inflación también afecta sus cotizaciones en la satisfacción de necesidades colectivas.

Suspender lleva implícita la acción o el acontecimiento encaminado a paralizar, detener, evitar, frenar o hacer cesar comúnmente a un acto o hecho jurídico (o sus efectos) que ya inició su vida o que está próxima a iniciarse.

La paralización puede presentarse en el acto o hecho mismo, o bien, en su término, plazo, modo, condición o circunstancia, por lo tanto puede abarcar todo un acto y su entorno jurídico o tan solo alguna de sus consecuencias.

Al pensar en "suspensión" debe relacionarse inmediatamente con una actividad que se desarrolla en el presente o se verificará en el futuro -"impedir algo positivo"-.

Al concederse la suspensión, debe aclararse que nunca tiene como finalidad nulificar, dejar sin efectos, o destruir el acto o hecho que desencadenan consecuencias jurídicas, tan solo se entiende concedida para "detener" algo, pero nunca por sí misma dirimir el fondo del asunto.

Otra cualidad por demás interesante, es que al decretarse o concederse la suspensión, se evita claro esta, que se siga desarrollando un procedimiento o acontecer determinado, empero, los actos de este procedimiento particularmente ya realizados no se nulifican, esto es, la Suspensión no tiene efectos retroactivos.

Suspender es sinónimo de mantener las cosas en el estado que se encontraban al decretarla y no de restituirlas al que tenían antes de que fuera concedida, es decir, al ser la suspensión una institución de finalidad dilatoria no puede invocarse la misma para obtener los beneficios de la acción restitutoria.

Al conservar las cosas en el estado en que se encuentran, la suspensión se convierte inmediatamente en una medida cautelar.

En una discusión más personal que doctrinaria los tratadistas no se ponen de acuerdo en la misión "protectora" de la suspensión, debe estimarse que la misma existe con una estructura muy especial y, en efecto, ese debe ser su espíritu no tan solo la medida cautelar, sino la medida protectora que no ha de dirimir el fondo del asunto.

La forma de suspender el procedimiento administrativo de ejecución, esta descrita en el artículo 144 del C.F.F. el cual nos indica:

- La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución sólo procede a instancia de parte.
- Previa exhibición de garantía del interés fiscal.
- Debe exhibirse el recurso o medio de defensa intentado.
- Dentro de los cuarenta y cinco días posteriores a la fecha que surta los efectos el crédito cuestionado, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social.
- Otorgada la Suspensión del procedimiento ejecutivo se detiene hasta resolverse en definitiva la eficacia del crédito.

5.9.- EPÍLOGO.

Después de haber avaluado el procedimiento económico-coactivo en el I.M.S.S., en el crisol del análisis lógico-jurídico, y no obstante que dicha institución es esencial para la vida del Estado y su Constitucionalidad ha quedado debidamente demostrada, consideramos que es muy peligroso que no haya mención expresa del procedimiento en comento en nuestra Ley Suprema, ya que se compromete la tesis que sustenta la División de Poderes y

se perturba la armonía de los Poderes Federales, por lo cual resulta incuestionable que este procedimiento ejecutivo, es imprescindible en el contexto de nuestra legislación, no obstante, creemos que su ejercicio puede evitarse atacando de raíz las causas que lo originan, toda vez que de no ser así, este generoso aunque traumático remedio se presentará tantas veces cuantas sea necesario.

Ante esta situación, estimamos conveniente analizar el elemento etiológico del comportamiento antijurídico del contribuyente, a fin de malizar con precisión las dimensiones que presenta esta problemática. Comencemos por puntualizar que el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, constituye la piedra sobre la que descansa la eficiencia de todo sistema recaudatorio; sin embargo, existen en la realidad diversos elementos o factores de naturaleza heterogénea, que impiden hasta ahora la realización de este ideal como lo son Vr. gr. la falla de conciencia fiscal, las imperfecciones del sistema tributario, las lagunas en la legislación, la ineficiencia del aparato administrativo entre otros, pues enumerar su totalidad implica un interminable como inútil lista de causales, por ello, sería temerario de nuestra parte, el querer abarcar la reseña de todos estos factores motivacionales que generan la inobservancia de las obligaciones fiscales, ya que correríamos el riesgo de ser imprecisos; centremos entonces la atención exclusivamente en los tres elementos etiológicos de esta actitud antisocial, que en nuestro concepto, involucran los diferentes ámbitos de acción de un sistema tributario:

A) INJUSTICIA E IRRACIONALIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

La racionalidad de un sistema aumenta, en la misma medida en la que el legislador pueda apoyarse en esquemas teóricos satisfactorios, para elaborar las figuras fiscales que la ciencia financiera ofrezca como idóneo, para el logro de los fines de justicia y de eficacia que los tributos han de cumplir.

De lo anterior, el legislador deberá proceder a la creación de contribuciones, con un perfil jurídico y económico claramente definido, de tal suerte, que su coordinación con las demás exacciones no ofrezca confusiones ni dificultades, teniendo para ello presente los principios tributarios, vistos en el capítulo segundo, más que como una definición conceptual, como elemento objetivo palpable y tangible, evitando la búsqueda de medios que permitan la evasión del tributo.

A juicio personal, una de las cuestiones más criticables es la reforma a la L.S.S. publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 20 de julio de 1993, en la cual se elevan considerablemente las aportaciones derivadas de cuotas obrero-patronales, ya que de nada sirve un aumento de cargas tributarias, so pretexto de que el volumen de ingresos de las fuentes generadoras se han incrementado, cuando en realidad dicho incremento resulta menor al aumento que registran los precios de los satisfactores de consumo básico y el de las materias primas para la industria, de este modo, las cuotas obrero-patronales vienen a constituir un factor más que contribuye al encarecimiento de la vida y ante tal eventualidad, el administrado que no tenía el ánimo de eludirlo, puede convertirse en un defraudador obligado.

B) INMORALIDAD ADMINISTRATIVA.

Muchos contribuyentes justifican su conducta evasora, con una alegación muy antigua y conocida: el Seguro Social (y en general toda la Hacienda Pública) no administra correctamente sus recursos y emplea dichos ingresos de un modo inconveniente, resultando ésta acusación áspera y no vacía en proclamar directamente la falta de honestidad de la administración financiera en el manejo de estos recursos.

Asimismo, el fenómeno más grave que pone en peligro el imperio de la ley en el ámbito fiscal, es el contubernio entre el contribuyente y la propia administración, siendo el origen de la inmoralidad burocrática los bajos salarios -los cuales no deben ser altos pero sí decorosos, ya que perjudicaría el sistema tributario- así como el empleo de técnicas recaudatorias anticuadas y obsoletas.

Con el objeto de evitar la proliferación de esta peligrosa problemática antisocial, el seguro Social debe procurar el empleo de personal de sobrada solvencia moral y reconocida capacidad técnica, cuyos salarios decorosos garanticen una sana actitud frente al contribuyente.

Hasta en tanto no se logre desvirtuar esta imagen de inmoralidad administrativa, el contribuyente seguirá perdiendo respeto y confianza a la autoridad y se sentirá moralmente librado de proporcionar sustento económico.

C) FALTA DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA.

La ausencia de educación tributaria en el grueso de la población contribuyente, constituye un insoslayable problema social que enfrenta nuestro sistema tributario, en razón de que tal carencia cognoscitiva entraña invariablemente la causal más severa de elusión tributaria. por ello, conviene ampliar y fortalecer en todos los sectores de la sociedad, una conciencia fiscal cada vez más firme, objetivo que ha de lograrse mediante la instauración de una adecuada educación tributaria.

Ahora bien, podemos definir la educación tributaria, como el método pedagógico incrustado dentro del problema educativo general, capaz de fortalecer mediante un desenvolvimiento armónico de las posibilidades del ser humano, el sentido de responsabilidad moral del contribuyente.

Alcanzar una elemental educación tributaria es una ardua tarea nacional de confianza, reto y esperanza en nuestras instituciones, autoridades, contribuyentes, en sí, en el futuro de nuestro país.

En síntesis, pensamos que las tres circunstancias anteriores que constituyen el antecedente, origen y explicación del procedimiento económico-coactivo, son factores importantes para prevenir la práctica de conductas ilícitas y consolidar la reactivación financiera del país, hacia cuyo contenido deben mirar con atención tanto el legislador como la administración financiera, si desean planear un sistema tributario que rinda óptimos beneficios económicos.

- (1) Nava Negrete Alfonso. *Derecho Procesal Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. México, D.F. 1968. Pp.78.
- (2) De la Garza Sergio Francisco. *IB:D*. Pp. 231.
- (3) *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo LXXX, Pp. 3819. Rev. 5990/43. R.A. María Soledad M. de Valdéz.
- (4) *Tesis Sobresalientes*, *Semanario Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia 1917-1975*, Tesis 10, Pp.62.
- (5) Guilleni Fonrouge Carlos M. *Derecho Financiero*. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1962. Vol.II Pp.690.
- (6) Ramirez Ruiz Luis Eduardo. *Código Fiscal de la Federación y Reglamento Comentado*. Editorial Pac. Cuarta Edición. México, D.F. 1989. Pp. 168.
- (7) Citada por Sergio Francisco de la Garza, *Op. Cit.* Pp. 745.
- (8) Fraga Gabino. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. Quinta Edición. México, D.F., 1952, Pp.199.
- (9) Vallarta Ignacio Luis. *Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva*. Imprenta de Gobierno en Palacio. México. 1885. Pp.42.
- (10) Vallarta Ignacio Luis, *Op. Cit.* Pp 43.
- (11) Vallarta Ignacio Luis, *Op. Cit.* Pp 43.
- (12) Vallarta Ignacio Luis, *Op. Cit.* Pp 45.
- (13) *Cfr. Enciclopedia Jurídica Omeba*. Editorial Bibliográfica. Buenos Aires, Argentina. 1955. Vol. III Pp.86.
- (14) *Semanario Judicial de la Federación*, XXV, Pp. 1596, citado por Gabino Fraga, *Op. Cit.* Pp. 470.
- (15) De fecha 26 de febrero de 1973, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el día 12 de marzo de ese año y en vigor a partir del 1o. de abril del mismo año.
- (16) Moreno Padilla Javier. *Nueva Ley del Seguro Social*. Editorial Trillas, S.A. Décima séptima Edición. México, D.F. 1992, Pp.145 y 146.
- (17) Rabasa Emilio. *El artículo 14 Constitucional y el Juicio Constitucional*. Editorial Porrúa, S.A. Tercera Edición. México, D.F. 1969, Pp. 7.
- (18) Fraga Gabino. "La Motivación de los Actos Administrativos", *Comunicaciones Mexicanas al VIII Congreso Internacional de Derecho Comparado; Instituto de Investigaciones Jurídicas*. U.N.A.M. México. 1971. Pp. 321.

(19) Cabanellas Guillermo. Diccionario de Derecho Usual. Editorial Viracocha. S.A. Buenos Aires, Argentina. 1959. Vol. III. Pp. 418.

(20) Citado por la Enciclopedia Jurídica Omeba, Op. Cit., T. IX, Pp. 943.

(21) Cabanellas Guillermo. Op. Cit. Vol. II. Pp.32 y33.

(22) Véase artículos 141 y 142 C.F.F.

CONCLUSIONES:

- 1.- El Estado como organización soberana, justifica su existencia en la medida en que sea capaz de realizar el bien público temporal y mantener en consecuencia, la Solidaridad Nacional, mediante la existencia pacífica de sus gobernantes y gobernados, quienes a su vez son corresponsables de consolidar y mejorar las Instituciones Públicas, como instrumentos que aseguren y realicen la satisfacción del interés social.
- 2.- Para cumplir con sus fines, el Estado necesita obrar o proceder de un modo específico en base a un programa o pensamiento en el ejercicio de su Gobierno, es decir, desplegando una Política que le permita la consecución de sus fines.
- 3.- El desarrollo de la Política Estatal ha tenido en las normas legales su mejor arma, un instrumento inasustituible, para hacer fecunda la convivencia del núcleo humano y alcanzar metas de carácter superior en lo económico, político y social.
- 4.- Al aglutinarse el hombre en sociedad y al organizarse colectivamente para dar nacimiento al Estado, el hombre encontró en el Derecho como instrumento político de su actividad, el único fundamento válido para usar la fuerza y autoridad en beneficio de todos.
- 5.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, utiliza la palabra "Poder" para designar cualidades específicas de su forma de organización, o bien, para señalar actividades innatas del Estado, el Poder Tributario constituye la reglamentación específica que se crea por virtud de la relación jurídico-tributaria entre el Estado y el particular; relación que representa la ideología política de nuestro país.
- 6.- El fundamento Constitucional de la Actividad Recaudatoria del Estado, se encuentra en la fracción IV del artículo 31 de la Ley Suprema, en la cual se aprecia:

- a) Se establece la obligación de contribuir a los gastos públicos.
- b) La Federación, Estados y Municipios tienen derecho a percibir tributo, tomando en consideración la residencia.
- c) Las Contribuciones deben establecerse por medio de leyes (principio aplicable: *Nulium tributum sine lege*).
- d) Los ingresos deben destinarse al Gasto Público.
- e) La forma para el establecimiento de las contribuciones debe ser proporcional y equitativo.

Si siguiendo este orden de ideas y no obstruye que el artículo en comento representa el pilar fundamental de la potestad tributaria, no es el único, ya que de ser así adolecería de errores, por lo que para conocer las obligaciones tributarias tanto de los mexicanos como de los extranjeros, es necesario concordar e interpretar armónicamente dicho precepto con otros numerales de la propia Constitución, lo cual nos aclara cualquier duda.

- 7.- Toda relación jurídica persigue una finalidad, la relación jurídico-tributaria no es la excepción, persigue la obtención de ingresos para destinarlos al gasto público, luego entonces, el Estado adquiere una responsabilidad, buscar la aplicación del gasto público en un marco democrático, procurando en todo momento el mejoramiento económico, social y cultural del pueblo.

- 8.- Las garantías individuales son el conjunto de derechos elementales e inherentes a la persona humana, por lo que se desprende que las limitantes a la actividad recaudadora del Estado lo son dichas prerrogativas, así como las exigencias de proporcionalidad y equidad de las contribuciones.
- 9.- El Seguro Social es el instrumento básico de la Seguridad Social, que tiene por objeto garantizar el derecho humano a la salud, asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo.
- 10.- La Seguridad Social es una Garantía Constitucional, que se hace efectiva a través del Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual comparte las siguientes características:
- a) Régimen Jurídico propio.
 - b) Autonomía Administrativa.
 - c) Patrimonio exclusivo.
 - d) Es un Organismo Fiscal Autónomo.

Consecuentemente, no obstante de tratarse de un Organismo Público Descentralizado, también puede utilizar el procedimiento económico-coactivo cuando la contribución no es enterada oportunamente.

- 11.- No obstante que el artículo 123 fracción XXIX contiene disposiciones relativas a la Seguridad Social, el fundamento Constitucional de las Contribuciones de Seguridad Social debe enmarcarse en la fracción IV del artículo 31 del Pacto Federal, toda vez

que dichas APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, son una especie del género contribuciones..

- 12.- Las Instituciones jurídicas de proceso y procedimiento no se contradicen, sino se complementan; mediante el proceso se logra cumplir con la función jurisdiccional, a través del procedimiento se logra el desarrollo del proceso.
- 13.- El procedimiento administrativo da vida a la función administrativa, pues de él nacen todos los actos administrativos que se registran en nuestra actividad cotidiana frente a las entidades Gubernamentales.
- 14.- El artículo 271 de la Ley del Seguro Social confiere al I.M.S.S. el ejercicio de la facultad económico-coactiva, misma que realiza a través de su Oficina para Cobros, situación que resulta operante y válido, en virtud de lo ya mencionado en el numeral 11 anterior y de las siguientes argumentaciones:
 - a) Tiene vida plena.
 - b) Forma parte de la estructura orgánica del Poder Ejecutivo.
 - c) Es un organismo auxiliar de la Tesorería de la Federación.
 - d) Se encuentra legalmente autorizado para ejercer el procedimiento administrativo de ejecución.
- 15.- El procedimiento económico-coactivo es siempre una consecuencia y nunca un origen; una excepción y no una regla; es una conclusión y no una premisa; es la solución a una problemática que ocasionalmente enfrenta la hacienda pública (y en nuestro caso el I.M.S.S.) ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales a su favor, pero sin que la misma resuelva de fondo las causas que producen el concurso de la

Administración Fiscal en este procedimiento ejecutivo, éste se verá como un mal necesario y no como un obsequio innecesario de nuestro sistema normativo fiscal.

16.- Las características del Procedimiento Administrativo de Ejecución son:

- a) Pluralidad de actos con un valor igualitario cada uno de ellos.
- b) Actos concatenados de tal modo que con la concurrencia de todos, aunque en etapas procedimentales diversas, produce el efecto jurídico deseado (satisfacción del crédito fiscal).
- c) Encadenamiento, pues existe un orden sucesivo para cada acto a partir del mandamiento de ejecución, existiendo por ello un vínculo de causalidad entre sí, de tal modo que cada acto supone la existencia del anterior y el último supone al grupo entero.
- d) El procedimiento económico-coactivo no se encuentra contemplado en la Constitución, existiendo diversidad de leyes secundarias que de una manera u otra contienen disposiciones que se refieren a su utilización.

17.- Son cuatro los presupuestos del procedimiento económico-coactivo:

- a) Realización del hecho imponible que desarrolla el hecho generador.
- b) El incumplimiento.
- c) Mandamiento de ejecución fundado y motivado.
- d) Requerimiento de pago.

Acorde a lo anterior, proponemos que el legislador a fin de optimar el contenido social de nuestro Derecho Positivo vigente, debe:

- A) La Constitución debe ampliar el concepto de los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria, no tan sólo a los mexicanos, sino también a quien realice las situaciones jurídicas o de hecho plasmadas en las leyes fiscales.
- B) Sería ideal que el Pacto Federal nos remita al Código Tributario Federal, para establecer las bases de la residencia de los sujetos pasivos.
- C) Prever sin ambages, ni reticencias jurídicas, el ejercicio de la imprescindible facultad económico-coactiva en el ámbito textual de nuestra Carta Política Fundamental, con el objeto de que esta institución se erija firme y segura, al amparo de un sólido sustento Constitucional, haciendo de esta manera efectivo, en caso de incumplimiento, el Servicio Público más importante que a la Administración Pública le está confiado, sin violar las garantías del individuo y sin transgredir las atribuciones de los poderes públicos.
- D) Consignar consecuentemente en el texto de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el ejercicio de esta facultad en favor de los órganos del Estado que por las atribuciones conferidas, les sea propia la instrumentación de la misma.
- E) Derivado de lo anterior, proponemos los siguientes textos:

"Artículo 31 Constitucional.- Son obligaciones de los mexicanos:

"..

"IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como el Estado y Municipios en que residen de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes.

La residencia a que se refiere el párrafo anterior, se fijará de conformidad a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

La obligación contenida en esta fracción comprende a todo aquel que realice las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales correspondientes, y su incumplimiento será motivo para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución".

"Artículo 31 L.O.A.P.F.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

"V.- Ejercer el procedimiento administrativo de ejecución, en los casos que así sea necesario".

"Artículo 271 L.S.S.- Las oficinas para cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social, aplicarán el procedimiento administrativo de ejecución a que se refiere la fracción IV del artículo 31 Constitucional, para el caso de incumplimiento en el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente al Instituto; esto con sujeción a la 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 lleve a cabo".

- F) Pensamos que la injusticia e irracionalidad del sistema tributario, la inmorales administrativa y la falta de educación tributaria, constituyen el antecedente, origen y explicación del procedimiento económico-coactivo, factores importantes para prevenir la práctica de conductas ilícitas y consolidar la reactivación financiera del país, hacia cuyo contenido deben mirar con atención tanto el legislador como la administración financiera, si desean planear un sistema tributario que rinda óptimos beneficios económicos.

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

- Aisina, Hugo, *Derecho Procesal*, Ed. Depalma, 2a. ed., Argentina, 1963.
- Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, S.A., 1a. ed., México, 1982.
- Bejarano Sánchez, Manuel, *Obligaciones Civiles*, Ed. Harla, S.A., 1a. ed., México, 1987.
- Briseño Sierra, Humberto, *Derecho Procesal*, Ed. Trilces, S.A., 6a. ed., México, 1979.
- Burgos Orihuela, Ignacio, *El Juicio de Amparo*, Ed. Porrúa, S.A., 21a. ed., México, 1973.
- Cabanelles, Guillermo, *Diccionario de Derecho Usual*, Ed. Viracocha, S.A., 10 Vols., Buenos Aires, Argentina, 1959.
- Carrillo Flores, Antonio, *La Justicia Federal y la Administración Pública*, Ed. Porrúa, S.A., 2a. ed., México, 1973.
- Cortina Gutiérrez, Alfonso, *Curso de Política de Finanzas Públicas de México*, Ed. Porrúa, S.A., 6a. ed., México, 1981.
- Diccionario de Sinónimos*, Ed. Bibliograf, S.A., Barcelona, España, 1981.
- Diguit, León, *Manual de Derecho Constitucional*, Ed. E. de Boccard, 4a. ed., Francia, 1923.
- Dorantes Tamayo, Luis, *¿Qué es el Derecho? Introducción Filosófica a su Estudio*, México, Ed. Hispano América de México, 2a. ed., México, 1977.
- Durkheim, Emile, *Educación y Sociología*, Schapire Editor, Buenos Aires, Argentina, 1974.
- Enciclopedia Jurídica Omebe*, Ed. Bibliográfica Argentina, 12 Vols., Argentina 1955.
- Flores Zevala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; Ed. Porrúa, S.A., 23a. ed., México, 1981.
- Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, S.A., 5a. ed., México, 1952.
- García Pelayo y Gross, Ramón, *Diccionario Enciclopédico Pequeño Larouse en Color*, España, 1978.
- Gerza, Sergio F. de la, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, S.A., 12a. ed., México, 1983.

- Garza Mercado, Ario, *Manual de Técnicas de Investigación*, El Colegio de México, 3a. ed., México, 1981.
- Garza, Servando J., *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Cultura T.G., S.A., México, 1949.
- Vecchio, Giorgio, del, *Lecciones de Filosofía del Derecho*, Ed. Mileno A. Giuffrè, 9a. ed., Italia, 1953.
- Giuliani Fonruoge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, 3a. ed., 2 vols., Buenos Aires, Argentina, 1978.
- González Uribe, Héctor, *Teoría Política*, Ed. Porrúa, S.A., 4a. ed., México, 1982.
- Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado, *Selecciones del Reader's Digest*, 12 vols., México, 1977.
- Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, Ed. Cajica, S.A., 5a. ed., 2a reimpresión, México, 1977.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1985.
- Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, Argentina, 1969.
- _____, *El Hecho Imponible*, Ed. Abeledo Perrot, 2a. ed., Buenos Aires, Argentina, 1971.
- Jellinek, George, *Teoría General del Estado*, Ed. Albatros, Buenos Aires, Argentina, 1975.
- Kaplan, Marcos, *Estado y Sociedad*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1a. ed., 2a. reimpresión, México, 1983.
- Lomell Cerazo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Ed. Porrúa, S.A., México, 1979.
- Margain Manatou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 6a. ed., México, 1981.
- _____, *La Constitución y Algunos Aspecto de Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967.
- Moreno Padilla, Javier, *Implicaciones Tributarias de las Aportaciones al Seguro Social*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1984.
- _____, *Nueva Ley del Seguro Social Comentada*, Ed. Trillas, S.A., 21a. ed., México, 1993.
- _____, *Prontuario de Leyes Fiscales*, Ed. Trillas, S.A., 23a. ed., México, 1993.
- Nava Negrete Alfonso, *Derecho Procesal Administrativo*, Ed. Porrúa, S.A., México, 1959.

- Pallares; Eduardo, *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Ed. Porrúa, S.A., 20a. ed., México, 1990.
- Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría General del Estado*, México, Ed. Porrúa, S.A., 17a. ed., México, 1982.
- Posada, Carlos, *Los Seguros Sociales Obligatorios en España*, Ed. Toledo, 1a. ed., España, 1975.
- Rabasa, Emilio, *El Artículo 14 y el Juicio Constitucional*, Ed. Porrúa, S.A., 3a. ed., México, 1969.
- Ramírez Ruiz, Luis Eduardo, *Código Fiscal de la Federación y Reglamento Comentados*, Ed. Pac, 4a. ed., México, 1989.
- Raz, Joseph, *La Autoridad del Derecho*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., 2a. ed., México, 1985.
- Roll, Erick, *Historia de las Doctrinas Económicas*, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1a. ed., México, 1975.
- Rousseau, Juan Jacobo, *El Contrato Social*, Ed. Distribuciones, S.A., Madrid, España, 1979.
- Secondat, Carlos de, Barón de Montesquieu, *Del espíritu de las Leyes*, Ed. Porrúa, S.A., 4a. ed., México, 1980.
- Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, S.A., 10a. ed., 2 vols., México, 1981.
- Smith, Adam, *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Fondo de Cultura Económica, 1984, 1a. ed. 4a. reimpression, México, 1984.
- Tena Suck, Rafael e Italo Morales, Hugo, *Derecho de la Seguridad Social*, Editorial Pac., 1a. ed., México, 1992.
- Vallarta, Luis Ignacio, *Cuestiones Constitucionales*, Librería de Porrúa Hermanos y Cia, S.A., 2a. ed., 8 vols., México, 1975.
- _____, *Estudio Sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva*, Imprenta del Gobierno en Palacio, México, 1985.
- Witker, Jorge, *Antología de Estudios Sobre la Investigación Jurídica en México*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1978.

REVISTAS

Comunicaciones Mexicanas al VIII Congreso Internacional de Derecho Comparado, "La Motivación de los Actos Administrativos", Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 1971.

Revista Difusión Fiscal, "La Garantía Constitucional de Audiencia en el Procedimiento Administrativo", Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, Julio, 1975.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, "Tribunal Fiscal de la Federación y Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México", Tribunal Fiscal de la Federación, México, 2a. Epoca, Año V, Número 43, Julio, 1983.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis de Jurisprudencia Número 29, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 2a. Epoca, Año II, Número 43, Agosto, 1979.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis de Jurisprudencia Número 76 y Amparos en Rev. 8220/77, 9593/67, 7258/67, 3713/67 y 4115/69, Tribunal Fiscal de la Federación, México, Año IV, Apéndice de los Números 18 a 24, Junio-Diciembre, 1981.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis de Jurisprudencia Número 109, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 2a. Epoca, Año IV, Número 24, Agosto, 1981.

LEGISLACIONES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación 1966.

Código Fiscal de la Federación 1993.

Ley de Amparo.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley del Seguro Social.

Ley del Servicio de Tesorería de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Reglamento de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.