



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

340

2ED

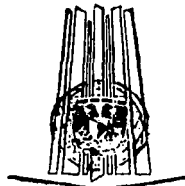
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ARAGON"

FALLA DE ORIGEN

ILEGALIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES
REEMITIDOS POR EL INSTITUTO MEXICANO
DEL SEGURO SOCIAL.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
P E R E R A C R U Z , D A V I D



SAN JUAN DE ARAGON, MEXICO

1995



Universidad Nacional
Autónoma de México

UNAM



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.

EN MEMORIA :

A quien le estaré agradecido eternamente, ya que con su ejemplo de persona honesta y trabajadora, me enseñó que siempre, hay que tener fé en Dios, y en la vida nunca hay que desistir, con profundo amor y respeto a mi madre.

A MI HERMANA :

Quién con su ejemplo y motivaciones contribuyó al logro de este objetivo.

A MI CUÑADO :

Con respeto y agradecimiento por su apoyo constante desde el principio hasta el final.

A MI ASESOR :

**Licenciado Manuel Morales Muñoz,
por sus brillantes conocimientos
impartidos y gran capacidad
intelectual para dirigir la
presente tesis.**

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO.

A MIS AMIGOS POR SU AYUDA DESINTERESADA.

AL HONORABLE JURADO.

INDICE

ILEGALIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES REEMITIDOS POR EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

INTRODUCCION.

CAPITULO 1. ANTECEDENTES DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

Pág.

1.1 ANTECEDENTES.....	1
1.2 PROMULGACION DE LA LEY DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.....	10
1.3 EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL COMO ORGANISMO FISCAL AUTONOMO.....	15

CAPITULO 2. CREDITOS FISCALES EN FAVOR DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

2.1 CONTRIBUCIONES EN GENERAL.....	19
2.2 CONCEPTO DE CUOTAS OBRERO PATRONALES.....	24
2.3 RECARGOS.....	43
2.4 CAPITALES CONSTITUTIVOS.....	44
2.5 DIVERSAS MODALIDADES: DIFERENCIAS Y LIQUIDACIONES COMPLEMENTARIAS.....	47

CAPITULO 3. PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACION A LAS CUOTAS OBRERO PATRONALES.

3.1 ORGANIZACION Y COMPETENCIA DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.....	4 9
3.2 EL RECURSO DE INCONFORMIDAD ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL RESPECTO DE LAS CUOTAS OBRERO PATRONALES.....	5 6
3.2.1 PROCEDIMIENTO EN EL RECURSO DE INCONFORMIDAD.....	5 6
3.2.2 SENTIDO DE LA RESOLUCION DE LOS RECURSOS DE INCONFORMIDAD.....	6 0
3.3 ORGANIZACION DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.....	6 2
3.4 JUICIO DE NULIDAD.....	6 5
3.5 LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.....	6 8
3.5.1 CONCEPTO.....	6 8
3.5.2 REQUISITOS.....	6 9
3.5.3 CLASIFICACION.....	7 0
3.5.4 OBJETO.....	7 0

CAPITULO 4. ILEGALIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES REEMITIDOS POR EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

4.1 CAUSA DE ILEGALIDAD DE LAS RESOLUCIONES FISCALES.....	72
4.2 LA ILEGALIDAD EN LA EXIGIBILIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES A FAVOR DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.....	81
CONCLUSIONES.....	93
BIBLIOGRAFIA.....	99

INTRODUCCION

Por disposición expresa de la Ley del Seguro Social, el pago de las cuotas obrero patronales, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de créditos fiscales, señalando también en el Código Fiscal de la Federación dentro de la clasificación de contribuciones que tiene derecho a percibir el Estado.

Así mismo el Instituto Mexicano del Seguro Social, tiene el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos a su favor y las bases para su liquidación, así como fijar la cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos de acuerdo a la Ley, sin perjuicio de la auto determinación, por lo tanto, el Instituto tiene el carácter de autoridad fiscal.

De lo anterior tenemos que el patrón, tiene el carácter de contribuyente, imponiéndosele un cúmulo de obligaciones a cumplir, siendo una de tantas, la de pagar las cuotas obrero patronales, sin embargo a pesar de que se presupone que el Instituto actúa de buena fé, el pago de las cuotas puede originar controversias, toda vez que en algunas ocasiones los patronos están inconformes con tales liquidaciones de cuotas obrero patronales, ante tal situación, se regula en medios legales de defensa en favor del particular para que se ejercite contra un acto de autoridad, siendo la autoridad en éste caso el Instituto Mexicano del Seguro Social, éstos medios son: el recurso de inconformidad, el juicio de nulidad y el juicio de amparo, teniendo por finalidad lograr la revisión del acto administrativo que se considera, atenta a los derechos e intereses de los particulares, para el efecto de que se modifique, se declare nulo o se confirme, según la legislación actual, sobre ésta idea nos surge la interrogante, ¿Por qué cuando se impugna un crédito de las cuotas obrero patronales argumentando una causal de ilegalidad y sobre todo que ésta sea constitucional y procedente, el Instituto se reserva el derecho de reemitir el crédito?.

Los órganos ejecutivo, legislativo y judicial son poderes del Estado con facultades limitadas. La Constitución los crea, organiza y les confiere

sus atribuciones y no pueden actuar sin fundamento legal, incluso éste principio constituye en nuestro orden jurídico una garantía individual, si uno de éstos poderes como el Ejecutivo Federal tiene ésas limitaciones, con mayor razón las tienen los órganos inferiores y auxiliares en la administración pública federal.

Sobre ésta tesis y desde el punto de vista constitucional, el particular goza de las llamadas garantías individuales, que desde nuestra perspectiva y en virtud de la jerarquía en la que se contemplan, las garantías individuales obligan a todas las autoridades públicas a su fiel y exacta observancia para tal efecto, a petición del particular se dá intervención al poder judicial o a los Tribunales Administrativos, encargándose el primero de coaccionar el cumplimiento de la Constitución, si es que el particular prueba que hubo violación, y el segundo se encarga de declarar la ilegalidad de un acto, en el caso de que se compruebe.

El propósito de éste trabajo, no es demostrar nuestra inconformidad por el cobro de las cuotas obrero patronales, sino el expresar y analizar las irregularidades en las que incurre el Instituto del Seguro Social, al emitir y notificar un acto de autoridad sin respetar los preceptos legales que para esa emisión marca la Constitución y las normas aplicables, por lo tanto, consideramos que esos actos son ilegales y no subsanables, sin embargo, la limitante en este criterio es el que el Instituto nunca va a reconocer el tener por perdido (jurídicamente hablando), un derecho con el que legalmente cuenta, como es la captación de recursos, además de que no modificará sus políticas y criterios en cuanto a la resolución del recurso de inconformidad, en el sentido de reemitir una liquidación de cuotas obrero patronales que se hayan impugnado, y el resultado sea favorable al particular, reuniendo los mismos elementos, que constituyen el acto en que se deja sin efectos, y aunque cambian algunas cosas como el número de crédito en el acto, sigue siendo el mismo, así como las autoridades que intervienen en el procedimiento de la reemisión indebida del crédito, de la notificación y cobro de las liquidaciones que se comentan, desafortunadamente lo anterior repercute en el particular, teniendo que defenderse de actos que deberían ser legales como es el caso de la emisión y cobro de las cedúlas de liquidación de las cuotas obrero patronales.

CAPITULO 1

ANTECEDENTES DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

1.1 ANTECEDENTES.

En México a lo largo de la historia sólo se encuentran algunos antecedentes sobre la seguridad social en la época precolombina se puede hablar de la organización denominada "Calpulli", que de alguna manera protegía a sus integrantes y la existencia de ciertos "hospitales" para la asistencia de impedidos, incapaces de servir al gobierno (1).

Después de la llegada de los españoles y durante los primeros decenios de su presencia en México, resulta interesante el trabajo de los frailes franciscanos, quienes establecieron un sistema de cooperación entre todos los indígenas lo cual era particularmente para los más necesitados: entre los misioneros más sobresalientes está Vasco de Quiroga, en la época virreynal no se puede hablar propiamente de la existencia del seguro social ya que esta institución es perteneciente al sistema capitalista de producción.

Durante el México Independiente lo que predominó fué la idea de estabilizar políticamente a la nación, más que satisfacer las necesidades populares. A finales del siglo XIX, se manifestaron los primeros síntomas de descontento entre los trabajadores de la naciente industria mexicana, sumado a ello, las ideas socialistas y anarquistas que se difundían en Europa por esa época (2).

1. INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. 1943-1983 40 AÑOS DE HISTORIA. México 1983 p.20.

2. EL SEGURO SOCIAL EN MEXICO. Antecedentes, Legislación, Convenciones, Resoluciones y Conclusiones en materia Internacional. T.I. México. 1971. p. 42.

Los funcionarios más visionarios del régimen porfirista comprendieron la necesidad de reformar el sistema político social de México, para evitar la explosión de violencia de los trabajadores de la industria, quienes podían ser apoyados por los peones de las haciendas, que vivían como esclavos .

Jose Vicente Villada, gobernador del Estado de México inició una precaria reforma en 1904 para beneficio de los trabajadores, procurando mediante una legislación laboral, los problemas de las familias de los obreros, derivados de los riesgos de trabajo.

Rodolfo Reyes presentó al ministerio de fomento un proyecto de Ley Minera en la cual en su capítulo IX, aparecen diversas medidas protectoras de los trabajadores y de sus familiares, quienes eran indemnizados en caso de ocurrir un siniestro.

Bernardo Reyes gobernador del Estado de Nuevo León, también decretó una Ley sobre accidentes de trabajo, que en sus 19 artículos establecía, el procedimiento que se requería para reclamar por parte del trabajador o sus beneficiarios una indemnización por los accidentes de trabajo, así como las normas protectoras: la irrenunciabilidad, el carácter inembargable del salario y el amplio término de prescripción.

Las Leyes de Villada y de Rodolfo Reyes a pesar de estar influenciadas por las doctrinas francesas (3), no fueron bien acogidas, tanto que, Ricardo Flores Magón demostró la inutilidad de las tímidas reformas propuestas por los funcionarios del régimen, con ellas el trabajador no alcanzaba el bienestar social, ya que las carencias y la explotación hacían mella en su situación y no sólo en los casos de riesgos profesionales. Los miembros del Partido Liberal Mexicano (4), consideraban necesario reformar la Constitución, para garantizar efectivamente un salario mínimo al obrero, la jornada laboral máxima, el descanso dominical, la seguridad e higiene en las fábricas, protección especial para mujeres y niños.

3. Id. pág. 13.

4. Id. pág. 51.

En 1913 se presentaron dos proyectos de reformas laboral ante la Cámara de Diputados, en ambos casos se propone la adopción de medidas protectoras al obrero, mediante Leyes de carácter federal, en el primer caso, la diputación de Aguascalientes sostuvo la necesidad de reglamentar los riesgos profesionales en toda la República Mexicana, fundándose en consideraciones humanísticas, el proyecto de la Ley para remediar el daño procedente del Riesgo Profesional, además de conceptualizar los riesgos y responsabilidades por parte de los patrones.

Para hacer efectivos los beneficios de la presente ley será creada la caja de riesgo profesional, alimentada con las contribuciones que con cargo al costo de producción, entenderán los patrones de las empresas enunciadas en el artículo 4º, en el segundo caso, un grupo de renovadores propuso una serie de reformas al Código de Comercio de 1889, las cuales implicaban la actividad del legislador federal en materia del trabajo; en ambos proyectos, encontramos algunos antecedentes de la Ley del Seguro Social, los Diputados de Aguascalientes imaginaron una caja a cargo de los patrones, mismos que contratarían pólizas de seguros en compañías aseguradoras, que garantizarían el pago de las indemnizaciones a los obreros en caso de riesgo profesional, la caja sería manejada por autoridades administrativas, esto generaría una obligación subsidiaria por parte del gobierno, en relación con los derechos de los trabajadores, es decir, en el proyecto se consideraba la intervención directa del Estado en su calidad de administrador y no sólo de legislador.

Rafael Zumarán Capmany (5), en su proyecto de contrato de trabajo, toca ciertos puntos que pueden considerarse antecedentes de la seguridad social, Zumarán tuvo una gran visión y empeño en reglamentar dentro de las normas internas en los talleres, las medidas de seguridad e higiene, adecuadas para asegurar la salud de los trabajadores; además, establece la obligación patronal de contar con los instrumentos y el personal necesarios para proporcionar primeros auxilios, así como proporcionar habitaciones cómodas e higiénicas si es que el trabajador realiza sus labores fuera de su lugar de residencia (6).

5. *Ibid.* p. 80.

6. ZERTUCHE MUÑOZ, Fernando. Historia del I.M.S.S. Los Primeros Años 1943-1944. I.M.S.S., México, 1980, p. 34.

En los artículos 6 y 7 de la Ley sobre Accidentes de Trabajo promulgada el 25 de Diciembre de 1915 por Nicolás Flores, gobernador por el Estado de Hidalgo, aparece un antecedente directo de la Ley del Seguro Social, el primero indica a los patrones: "Podrán sustraerse de la responsabilidad en que incurran por accidentes de trabajo, asegurando contra accidentes a los individuos bajo su dependencia, en alguna de las compañías que se dedican a esta clase de negocios, que sea de reconocida honradez y solvencia a juicio del Departamento de Trabajo y previa aprobación del Ejecutivo del Estado", el artículo 7o. indicaba: "En todo caso los responsables de los accidentes deberán asegurar a sus trabajadores contra siniestros, a razón de trescientos pesos cada uno, sin perjuicio de erogar los gastos del sepelio".

De 1914 a 1916 los gobernadores de diversas entidades estatales decretaban y establecían normas para proteger a los trabajadores y a sus familias contra las contingencias laborales, desde la prevención hasta la indemnización, esto se realizaba por medio de pólizas de seguro (7).

En el año de 1916 el Primer Jefe Revolucionario expidió un decreto el día 14 de Septiembre, en el cual, explicaba la urgencia de llevar a cabo las reformas políticas, sociales y económicas que postulaba la revolución; pues consideraba que su implantación sería el remedio eficaz para dar fin a la guerra interna.

Don Venustiano Carranza consideró necesario elaborar una nueva Constitución, puesto que la revolución perseguía como fin primordial, acabar con la Edad Media que imperaba en el país y convertir a la Nación en un Estado Moderno, para conseguir tal propósito, no era suficiente reformar la Constitución Liberal de 1857, que a pesar de ser buena en la teoría era ineficaz en la práctica (8).

7. El Seguro Social en México, T.J. Op.cit. p. 140.

8. ZERTUCHE Muñoz, Fernando. Op. cit. p. 52

Carranza pensaba que los ideales revolucionarios no podían convertirse en un eficaz instrumento normativo, por medio de simples reformas a la Constitución de 1857, al convocar al congreso constituyente, el primer jefe no hacía sino interpretar, la voluntad del pueblo mexicano, expresada en los campos de batalla, en los planes y manifiestos, los cuales ayudarían a la necesidad de un cambio de vida, de educación, en las relaciones familiares, en la política, en la economía y en el trabajo, forzando la transformación del orden jurídico y de las metas sociales.

El Congreso comenzó a sesionar en 1916 y abordó los problemas laborales el 6 de Diciembre de 1916, al leerse el artículo 5º y 73 de la Constitución de 1857, que concedían al Congreso la facultad de legislar en materia del trabajo, así como la inclusión de normas que protegieran los derechos de los trabajadores.

Con ello se fijaron las bases constitucionales para la Legislación Laboral, siendo éstas: jornada máxima, salario mínimo, descanso semanal, higiene en las fábricas, talleres y minas, convenios industriales, tribunales de conciliación y arbitraje, prohibición de trabajo nocturno a mujeres y niños, accidentes, seguros, indemnización, etc. Así, las instituciones de seguridad social surgieron en México, como en todo el mundo confundidas con las normas laborales, siendo éstas, propias del esquema político del capitalismo, ya que el objetivo era proteger a los trabajadores de los abusos patronales, de los riesgos que podían provocar pérdidas de carácter económico a las familias proletarias.

El 11 de Enero de 1917, se presentó a consideración del Congreso Constituyente el artículo 73 del proyecto de Carranza, cuya fracción X, facultaba al Congreso de la Unión para que legislaran toda la República sobre minería, comercio, instituciones de crédito y trabajo, sin embargo, la Comisión encargada del estudio retiró la facultad de legislar sobre el trabajo, ya que todavía lo consideraba como parte del derecho común, hasta ese entonces las relaciones laborales se regían por las normas de los Códigos Civiles de los Estados (9).

9. *Ibidem.* pág.71

La intervención del Estado en los primeros años del movimiento revolucionario, se limitaba a garantizar el mínimo de justicia en las relaciones obrero patronales. El concepto de Estado promotor del bienestar colectivo no había llegado a desarrollarse con plenitud en aquella época, sin embargo, hubo grandes ideas en materia social y política que habrieron paso a la legislación sobre Seguridad Social.

La lucha continúa por establecer un Seguro Social y no es hasta el año de 1929 el seis de septiembre cuando se publica en el Diario Oficial de la Federación la reforma constitucional en su artículo 123 fracción XXIX que dice: "es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidéz, de vejez, de vida, de cesación involuntaria de trabajo, de enfermedades y accidentes y otras con fines analogos."(10).

Las legislaturas locales se apoyaron en las fracciones VI, XIII, XV y XXIX del artículo 123 Constitucional, para reglamentar la protección en caso de maternidad e higiene y salubridad, así como para crear las primeras instituciones que vendrían a figurar como prestaciones sociales que otorga nuestro sistema de seguridad social.

Los seguros de invalidéz, cesantía y de accidentes, se mencionan expresamente en la fracción XXIX, que concedía a las legislaturas locales la facultad discrecional para crearlos en el momento que éstas lo consideran oportuno de acuerdo con las circunstancias.

En algunas legislaturas locales, es de gran importancia observar la protección de la clase trabajadora, más allá de lo establecido en el artículo 123, pues otorgan prestaciones en caso de incapacidad o muerte del trabajador, así como atención médica gratuita, servicios de farmacias e incluso en algunos estados, se obliga a las empresas, al pago de gastos de funeral, aún cuando la muerte ocurriera por causas ajenas al trabajo.

10. CUEVA, Mario de la; "El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo", 8a. ed. Edit. Porrúa, 1 ff. pag. 188, México, 1967.

Se establece la posible sustitución de la responsabilidad patronal por las compañías de seguros privadas, las cuales mediante el pago de una prima se hacían responsables de los riesgos profesionales de las empresas con las que hubiere contratado.

En el año de 1921 comienza a manifestarse una gran preocupación por la unificación de la legislación laboral, cuyas versiones estatales provocaban problemas jurídicos que impedían el desarrollo de la industria; de esta manera, se reforma el artículo 123 en el que se faculta al Congreso Federal para expedir leyes " sobre el trabajo de los jornaleros, obreros, empleados, domésticos, etc."

En 1922 se presentó otro proyecto de reforma al artículo 73 fracción X, facultando al Congreso para legislar " sobre el trabajo " así mismo, en el artículo 123 se autorizó al Congreso para expedir leyes generales sobre el trabajo y para los Estados la facultad reglamentaria en esta materia, estos intentos por federalizar la legislación laboral, era el resultado que emergía de los problemas de las leyes locales.

En la sesión extraordinaria de la Cámara de Senadores del 26 de Julio de 1929, se dió lectura a la iniciativa del Presidente de la República Licenciado Emilio Portes Gil, quien pretendía reformar la fracción X del artículo 73 y la fracción XXIX del 123, ya que el presidente lo consideraba una " necesidad nacional".

La Reforma fué aprobada por el Poder Legislativo y publicado en el Diario Oficial el 6 de Diciembre de 1929, quedando la fracción X del artículo 73 constitucional como sigue: ..X. Para legislar en toda la República sobre minería, comercio, instituciones de crédito para establecer el banco de emisión único, en los términos del artículo 28 de la propia Constitución. La aplicación de las leyes del trabajo corresponde a las autoridades de los Estados ,..." y la fracción XXIX del artículo 123 constitucional apartado A señaló: "...XXIX. Se considera de utilidad pública la expedición de la ley del Seguro Social y ella comprenderá seguros de invalidez, de vida, de cesación involuntaria, de enfermedades, accidentes y otros fines análogos,..."

La reforma concedió a la Federación la facultad de legislar en materia laboral, dejando sin efecto diversas leyes locales, promulgadas en el lapso de doce años, algunas de las cuales contienen antecedentes muy importantes de la Ley del Seguro Social.

Ambas modificaciones Constitucionales encontraron expresión reglamentaria hasta la expedición de la Ley Federal del Trabajo en 1931 y la Ley del Seguro Social en 1943. A pesar de los buenos propósitos de los gobiernos revolucionarios no fué posible implantar el régimen del Seguro Social, aún cuando se reformó la Constitución en materia del trabajo, en razón de la época, los legisladores federales dieron preferencia a la Ley Federal del Trabajo, que se promulgó en 1931 y que dejaron para el futuro el estudio y discusión de la ley del Seguro Social, sin embargo, en 1934 y en ocasión del primer Congreso Mexicano de Derecho Industrial, el Lic. Emilio Portes Gil leyó un discurso en el cual proponía las bases fundamentales de una legislación sobre seguridad social.

Las tensas circunstancias internacionales facilitaron la implantación del Seguro Social en cuya creación, propuesta desde 1921, había sido imposible debido a una serie de problemas tanto jurídicos, político, sociales y económicos; el Presidente Manuel Avila Camacho, consciente de la situación histórica de México, nombró una comisión redactora en 1941, la que entregó un ante proyecto trece meses después, que aceptado por el Congreso de la Unión en Diciembre de 1942, fué promulgada en Enero de 1943, creándose de ésta manera el Instituto Mexicano del Seguro Social (11).

A partir del 30 de Diciembre de 1947, dicha ley se reformó en innumerables ocasiones, con el fin primordial de adecuar las normas a los diferentes cambios sociales y económicos, ampliando el régimen de las prestaciones sociales y estabilizando el régimen financiero, lo cual repercutía en la economía nacional, pero lo más importante era que se beneficiaba a los derecho habientes.

11. INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. Op. cit.p. 153.

A menos de un mes de haber asumido la presidencia el Lic. Luis Echeverría Alvarez, envió al Congreso una iniciativa para la reforma de la ley, sin embargo consideró que las circunstancias actuales ya no eran las mismas que hacía treinta años, lo cual motivó a la expedición de una nueva ley en 1972, además, que era necesario un ajuste en los mecanismos del sistema para la Seguridad Social, pues el cuerpo normativo ya era muy obsoleto y no era lógico modificar artículos pues éstos ya no se adecuaban a la realidad.

En el sexenio del Presidente José Lopez Portillo, las modificaciones se circunscribieron en el ámbito de lo fiscal, ya que se referían a las aportaciones del Instituto, en lo relativo a la cuantía mínima mensual de las pensiones de invalidez, vejez y cesantía en edad avanzada, además que anualmente se revisaría el monto de las pensiones, pues anteriormente se revisaba cada cinco años.

En el gobierno del Licenciado Miguel de la Madrid, se modificó el reglamento para la determinación en el grado de riesgo y modificación de diversas dependencias del Instituto Mexicano del Seguro Social.

En el sexenio del Licenciado Carlos Salinas de Gortari se modificó la Ley del Seguro Social, cuyo objetivo es fundamentalmente recaudatorio, esto con el fin de que sea incrementado el porcentaje de las cuotas obrero patronales y así poder mejorar los servicios otorgados a los trabajadores y pensionados.

Nuestra legislación, aunque hace referencia constante a los servicios públicos, no proporciona ninguna definición o concepto claro del artículo 123 Constitucional, se afirma categóricamente que la expedición de la Ley del Seguro Social se considera de utilidad pública; del mismo modo, para la organización y administración del sistema se crea una institución de servicio público descentralizado con personalidad jurídica propia y libre disposición de sus bienes, que se denomina INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

1.2 PROMULGACION DE LA LEY DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

El poder de una nueva generación de mexicanos, cuya significación histórica fundamental fué la de ser quienes, no habiendo desempeñado papeles centrales en las luchas armadas revolucionarias de la década de 1910 a 1920, debieron luego, cuando llegaron a la madurez a mediados de los años treinta, hacer efectivos los principios y las ideas originadas durante esa etapa, miembros de esta generación son los tres hombres que quizá intervinieron decisivamente en la formación y expedición de la ley definitiva del Seguro Social:

Ignacio Garcia Téllez, que coordinó los trabajos para su estudio y redacción, y los generales Lázaro Cárdenas y Manuel Avila Camacho; El primero promovió los trabajos previos y el segundo debió encargarse de decretarla y de mantener con firmeza la decisión de hacerla cumplir durante los primeros y difíciles tiempos, flanqueando el centro político significado por el gobierno durante el período de vigencia de ésta ilustre generación.

Así pues, hacia 1942 las circunstancias eran favorables para que pudiera implantarse en México el Seguro Social.

El interés de Avila Camacho por atender las cuestiones laborales ya se había manifestado desde el mismo día en que asumiera la Presidencia Nacional, cuando anunció la creación de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, la cual quedó encomendada a Ignacio García Téllez, Secretario de Gobernación del régimen anterior, quien había dirigido los trabajos de redacción del último proyecto cardenista de la Ley del Seguro Social. Atendiendo a la tónica del momento, la función principal a la que debió dedicarse la naciente dependencia fué la de limar asperezas y procurar la conciliación obrero patronal.

El 15 de Diciembre de 1940 el Presidente puso a consideración de los diputados la iniciativa de reforma a la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado referente a la instalación del nuevo ministerio.

Entre las funciones asignadas a la recientemente creada Secretaría del Trabajo se contaban, muy particularmente, las relaciones con los servicios de previsión social, es decir, atención a la vida, la salud y el patrimonio material y moral de los trabajadores y también en un lugar muy importante la activación de los trabajos y estudios concernientes a hacer las adecuaciones necesarias a los proyectos existentes de la Ley del Seguro Social.

"El primero de febrero de 1941 empezó a trabajar dentro del ministerio un Departamento de Seguros Sociales que poco después presentaba al titular del ejecutivo un documento en el que ponía a su consideración las siguientes conclusiones:

Que México era uno de los pocos países que todavía no contaban con una legislación sobre seguridad social a pesar de que había sido uno de los objetivos expresados por la Revolución.

Que la Organización Mundial del Trabajo, había hecho repetidas sugerencias para que todas las naciones afiliadas a ella contaran con leyes al respecto, y por último, que en varias ocasiones tanto los obreros como los patronos, reunidos habían manifestado el deseo de contar con una institución nacional de este tipo."⁽¹²⁾. Atendiendo a lo anterior, así como los mandatos legislativos sobre la materia, principalmente el de la fracción XXIX del artículo 123 de la Constitución, por decreto del 2 de junio de 1941, apareció en el Diario Oficial del día 18 del mismo mes, el Presidente de la República dispuso la integración de una comisión técnica que se había de dedicar a la realización de un proyecto de Ley de Seguro Sociales, basándose para ello en el redactado ultimamente por la Secretaría del Trabajo."⁽¹³⁾.

La comisión de referencia quedó integrada de la siguiente manera: cinco representantes del Estado, siete representantes del sector obrero y también siete delegados patronales. "Después de un año de labor, la comisión había terminado una Ley sencilla, sin propósitos irrealizables"⁽¹⁴⁾.

12. Zertuche Muñoz, Fernando. Op.cit. p. 49-50.

13. Ibid. pp. 131-133.

14. El Seguro Social en México. Ob. cit. p. 859.

La cual pasó al acuerdo del Presidente de la República el 3 de julio de 1942, según se hacía ver en una carta que acompañaba al proyecto, éste tenía la importancia de concretar uno de los más altos propósitos de la Revolución Mexicana, tendiente a proteger a los trabajadores y asegurar su existencia, su salario, su capacidad productiva y contribuye al cumplimiento de compromisos exteriores, de promesas gubernamentales y de un deber constitucional ineludible (15).

Uno de los motivos que había tenido el gobierno mexicano para apresurar la conclusión de un plan nacional para el establecimiento del Seguro Social había sido el de las múltiples instancias que habían hecho a este respecto a los diversos organismos internacionales encargados de atender a los problemas relacionados con los aspectos laborales. En consecuencia, interesaba mucho conocer la opinión de ellos una vez que estuvo terminado el documento relativo. Ya desde el 10 de marzo de 1942, la Secretaría del Trabajo había presentado el proyecto a la consideración de la Oficina Internacional del Trabajo, misma que con fecha 4 de agosto de 1942 y con firma del jefe de la sección de Seguros Sociales, remitió su dictámen desde Montreal Canadá. Donde resaltaban las virtudes del texto analizado, que parecía extenso y completo, además de moderado en el ritmo que proponía para la implantación del sistema.

"El proyecto en cuestión constaba de 10 capítulos : I. Disposiciones generales, II. De los salarios y cuotas, III. Del seguro de accidentados del trabajo y enfermedades profesionales, IV. Del seguro de enfermedades no profesionales y maternidad, V. De los seguros de invalidez, vejez, cesantía y muerte, VI. Del seguro facultativo y de los adicionales, VII. De la organización del Instituto Mexicano del Seguro Social, VIII. De la inversión de las reservas, IX. Del procedimiento para dirimir controversias y X. De las responsabilidades y sanciones, desglosado en 142 artículos, aparte de otros ocho transitorios. Ahí se definía el Seguro Social como un servicio público nacional (16), para cuya organización y administración se creaba un organismo descentralizado que llevaría el nombre de Instituto Mexicano del Seguro Social (17).

15. *Ibid.*, p. 560.

16. *Ibid.*, p. 39.

17. Art. 5º Ley del Seguro Social.

El punto de partida teórico utilizado para la elaboración del plan quedaba señalado con la exposición de motivos que lo acompañaba, "En ella se hacía referencia a cómo era que el salario constituía la única fuente de la que los trabajadores obtenían los recursos indispensables para la subsistencia de ellos y de sus familiares" (18), circunstancia por la cual, el menor incidente que los obligara a dejar de percibirlo o que repercutiera en una disminución suya, provocaba perjuicios trascendentales en la economía familiar, ante tal situación, el Seguro Social representaba una forma efectiva de protección al sueldo del obrero en los casos derivados de los riesgos propios de su trabajo y de los más generales a los que queda expuesta la vida humana, por eso, se agregaban en una época en los que los avances técnicos agravaban los peligros del trabajador, el régimen organizado del seguro se había convertido en un exponente del grado de previsión de seguridad que han logrado los pueblos en el curso de su civilización (19).

Finalmente, la suprema justificación del ordenamiento legal que se ponía en consideración, una vez turnada la iniciativa del ejecutivo a la Cámara de Diputados para su estudio, se recibieron simultáneamente las objeciones de las aseguradoras privadas refiriéndose a su descontento ante los privilegios concedidos al Instituto por la Ley, los cuales pensaban, repercutirían en una competencia inequitativa con las citadas aseguradoras privadas. Las conclusiones de los legisladores fueron favorables a la nueva ley, diciendo que la propuesta por el general Avila Camacho debería aprobarse tal y como estaba:

"Consideramos que la iniciativa es el resultado de un estudio cuidadoso, asentado sobre los datos de la realidad mexicana y enriquecida con fructuosas observaciones de la experiencia extranjera; sus resultados se apoyaban de sólidas bases técnicas y su elaboración ha sido hecha con un rigor científico que ha merecido ya la aprobación de reconocidos expertos y constituye un timbre de orgullo para el gobierno de México.

18. *Ibid.*, p. 3.

19. *Ibid.*, p. 9.

Consideramos así mismo, que el seguro social, tal como se propone con el proyecto sometido a nuestro estudio, habrá de satisfacer una necesidad vigente en ésta grave hora en que la inseguridad se abate sobre el mundo (20). Posteriormente se pasó el expediente a la Cámara de Senadores para su estudio, donde se sometió a las Comisiones Unidas Segunda de Trabajo y Unica de Previsión Social, a los componentes de ellas también se les entregó el memorial de las compañías aseguradoras que ya se había discutido en la colegisladora y del cual hablan remitido un ejemplar al Senado.

Apenas se contó con el parecer favorable del Senado se recabaron las firmas necesarias: diputado presidente José Gómez Esparza, senador presidente Esteban García de Alba, diputado secretario Mariano Samayoa y senador secretario José Castillo Torre, inmediatamente se pasó el ordenamiento al Licenciado Miguel Alemán, Secretario de Gobernación, dos días después.

Don Adolfo Ruíz Cortines, oficial mayor de la Secretaría de Gobernación envió la Ley al secretario del Trabajo y Previsión Social para los fines correspondientes.

Así, el 31 de diciembre de 1942, con las firmas del Presidente Manuel Avila Camacho y del Secretario de trabajo, Ignacio García Téllez, el Poder Ejecutivo expidió la Ley del Seguro Social, no quedaba ya entonces sino remitirla de nuevo al ministro de Gobernación para los trámites de su publicación en el Diario Oficial, lo que sucedió el 19 de enero de 1943.

1.3 EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL COMO ORGANISMO FISCAL AUTONOMO.

El Instituto Mexicano del Seguro Social, además de ser un organismo prestador de un servicio social público, es un organismo fiscal autónomo, por lo que podemos decir que es un organismo dual. En efecto el artículo 267 de la Ley del Seguro Social, estatuye que el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscal.

El artículo 268 del mismo ordenamiento señala que para los efectos, el Instituto Mexicano del Seguro Social, tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidades líquidas, para cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente Ley y sus disposiciones reglamentarias. La razón de que se le otorgara el carácter de organismo fiscal autónomo radica en que el Instituto Mexicano del Seguro Social, lleva a cabo la prestación de un servicio público, el cual es por naturaleza una actividad que originalmente le corresponde al Estado realizar, por lo que la encomendó a este organismo descentralizado.

A fin de que su actividad, que es de interés público, no se viera obstaculizado o frenado por tener que acudir a la justicia común para dirimir sus cobros, se le dió en 1944, el carácter de organismo fiscal autónomo al Instituto Mexicano del Seguro Social.

A continuación se mencionarán algunas de las bases legales y doctrinales de lo anteriormente expuesto: Para Sergio Francisco de la Garza, "Se llaman organismos fiscales autónomos a los organismos públicos descentralizados que tienen el carácter de autoridades fiscales para la realización de sus servicios y actividades."(21).

Efectivamente, el carácter de organismo fiscal autónomo es una derivación de su carácter de organismo prestador de un servicio público.

21. GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano, 12a. Ed. México, Porrúa, 1983. p. 78.

En el mismo sentido Raúl Rodríguez Lobato asienta que: "Señala la doctrina que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, es el caso de determinados organismos independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública, realizando funciones originalmente atribuidas al Estado, como son, la prestación de servicios independientes cuenten con los recursos económicos que les permita satisfacer sus necesidades financieras. El Estado autoriza al organismo a cobrar los tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos por la Ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada categoría económica.

"La hipótesis que establezca la facultad del Estado para delegar el ejercicio de la potestad tributaria prevista en la Constitución del propio Estado (22). La jurisprudencia ha apoyado y clarificado éstas ideas, tal como se desprende de las siguientes tesis:

"SEGURO SOCIAL, el instituto mexicano del, es autoridad, la circunstancia de que el artículo 135 de la anterior Ley del Seguro Social cuyo contenido normativo reproducen sustancialmente los artículos 267 y 268 de la vigente Ley, otorga al Instituto Mexicano del Seguro Social la calidad de organismo fiscal autónomo y que, como tal, tenga facultades para realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares, así como imponer a éstos el acatamiento de sus determinaciones, sólo significa que en limitado ámbito de su actuación y precisamente para las finalidades previstas por el mencionado precepto legal, está investido de carácter de autoridad.

Estas atribuciones que se han considerado necesarias, para el resguardo de la eficaz prestación del servicio público obligatorio que le compete.

22. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. México. Ed. Harla, 1973. p. 122.

SEGURO SOCIAL, el Instituto Mexicano del; es autoridad Artículo 267 y 268. A partir de la reforma del artículo 135 de la Ley del Seguro Social que establece la facultad del Instituto Mexicano del Seguro Social para determinar el monto de las aportaciones obrero patronales que deben cubrirse para atender los servicios que presta, es de estimarse que el propio instituto actúa como organismo fiscal autónomo y que por tanto tiene el carácter de autoridad para los efectos del amparo que contra él se interponga".
Quinta época: Tomo XCI pág. 2735. Hilos Torcidos, S.A. Tomo XCI pág. 2737. Luzana Antonio R.
Tomo XCI pag. 2486. Limtx S. de R.L.
Tomo XCV pag. 1702. Ardines A. Francisco
Tomo XCV pag. 1687. Santiago Uribe Daniel,
Apéndice de Jurisprudencia, 1917-1967, 2a Sala, pág. 290.

SEGURO SOCIAL, Instituto Mexicano del; carácter de organismo fiscal autónomo no desnaturaliza sus fines. Artículos 5 y 268. No resulta válido que a través de la caracterización de organismo fiscal autónomo que se otorga al Instituto Mexicano del Seguro Social, se desnaturalicen sus fines; - muy por el contrario, con las facultades derivadas de tal característica se garantiza una mayor seguridad en la prestación eficaz del servicio público del seguro social, en cuanto que requiriéndose una prestación de servicio, en forma interrumpida, existe la necesidad de recabar los fondos económicos que lo sustenten de una manera efectiva y rápida, lo cual se logra cuando el Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de organismo fiscal autónomo, hace la determinación de los créditos, percibe las cuotas exhibidas voluntariamente por los obligados o en su caso, promueve el cobro por el medio económico coactivo. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1971, pleno p.239.

Queda demostrado que el Instituto Mexicano del Seguro Social es un organismo fiscal autonomo, y que tal caracter tiene su justificacion y medida en que pueda llevar a cabo sus actividades en la prestacion del servicio publico.

Por ser autoridad fiscal, le corresponde las facultades que las leyes fiscales, y su propia Ley le atribuyen; de comprobación, de determinación, de cobro y de aplicar sanciones. El Instituto actúa como autoridad fiscal sólo cuando se trata de hacer efectivos sus derechos frente a los sujetos obligados, tal como cuando procede a practicar visitas de inspección o auditoría para verificar si el patron ha cumplido con el pago de las cuotas obrero patronales, cuando determina las cuotas obrero patronales; cuando finca capitales constitutivos y cuando requiere el pago de cuotas y capitales a través de un procedimiento administrativo de ejecución que se inicia por el requerimiento de pago, el embargo de bienes, la convocatoria de remate y el remate de los bienes propiedad del patrón o de los sujetos obligados que a él se asimilan.

CAPITULO 2

CREDITOS FISCALES EN FAVOR DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

2.1. Las Contribuciones en General.

Una de las obligaciones primordiales del Estado está constituida por la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, cuya gestión no sólo justifica y explica su existencia, sino que hace más tolerable para los ciudadanos la presencia del poder público imperativo y a veces represor, que todo Estado genera y sostiene, el Estado fué concebido como un instrumento al servicio del hombre para protegerlo, defenderlo y proporcionarle determinados medios de subsistencia, que por sí solo no podría alcanzar.

Actualmente, la prestación de los servicios públicos se ha convertido en una tarea de enorme magnitud, debido al explosivo crecimiento demográfico, aumentando considerablemente el número de las necesidades colectivas a satisfacer. Ahora bien, la atención de este elevado volumen de servicios demanda del Estado considerables erogaciones, expresada en miles de millones de pesos que elevan el gasto público a niveles estratosféricos, y si este gasto público se va a invertir en beneficio de la comunidad, entonces deben ser los ciudadanos los encargados de financiar este gasto a través del pago de cargas tributarias, aunque en el caso de México que es un país de economía deficitaria, se ve precisada a recurrir a variadas fuentes, distintas de las aportaciones de sus subsidios para cubrir los ineludibles y más indispensables gastos públicos.

Ante la diversidad de medios que el Estado utiliza para allegarse fondos, se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de sus ingresos, de la que sólo se toma la más conveniente para el propósito de este rubro de contribuciones en general. Con base en este concepto se ubica ésta investigación en el renglón de ingresos tributarios del Estado,

no se consideran otras clasificaciones de éstos por la profundidad de las mismas, y no ser el motivo del presente trabajo, salvo las relacionadas con las aportaciones de seguridad social que en su momento se analizarán ampliamente.

Los ingresos del Estado tomando en cuenta exclusivamente el Código Fiscal de la Federación vigente son:

Artículo 2º

- a) Impuestos
 - b) Aportaciones de seguridad social
 - c) Contribuciones de mejoras
 - d) Derechos
- a). Impuestos: De acuerdo con lo que dispone el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma."

Al ser los impuestos el más importante de los ingresos tributarios del Estado e inclusive en algunos casos el más importante ingreso del Estado en general, pues la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo occidental basan sus sistemas recaudatorios en el establecimiento, determinación, liquidación y cobro de impuestos, convirtiéndose en la contribución por excelencia, esta situación se debe a que el impuesto refleja el objetivo que el Estado persigue a través de la situación jurídico tributaria, es decir obligar a todos y cada uno de los ciudadanos a contribuir, en función de sus respectivas capacidades económicas al sostenimiento de los gastos públicos; El impuesto tradicionalmente es un acto de soberanía de parte del propio Estado, es decir se trata de un acto que deriva directamente del ejercicio del poder público.

Como su mismo nombre lo indica, estamos en presencia de una imposición de la autoridad que debe acatarse aún en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos, el impuesto resulta

por consiguiente implícito a la soberanía; no hay otra justificación del impuesto que la potestad tributaria y la obligación establecida por las leyes constitucionales de contribuir el sostenimiento de las cargas públicas, el impuesto es un deber subjetivo, jurídico, exigible al particular.

De todo lo anterior resulta que el impuesto tiene como característica fundamental el ser genérico, y no está destinado o afectado a un gasto determinado. De lo que concluimos que su aplicación es una facultad exclusiva del Estado en cuanto a su criterio y programas de aprovechamiento.

- b). Aportaciones de seguridad social: En contraposición con los impuestos, las aportaciones a la seguridad social no constituyen una generalidad en cuanto a su aplicación, sino por el contrario están destinadas a un fin específico y determinado que se contiene en la reglamentación específica referida en la fracción XXIX apartado A de la Constitución de donde nace la Ley del Seguro Social y sus reglamentos, por lo que se deduce que esta aportación, es una contribución específica, de las que siempre se obtendrán las prestaciones de Ley.

Del análisis anterior se concluye que las aportaciones de seguridad social, en esencia, no forman parte de la relación jurídico tributaria puesto que persiguen como su nombre lo indica, finalidades diversas de los tributos, sin embargo, como para efectos de su cobro se les ha equiparado a las contribuciones, es necesario incluirlas en este punto de contribuciones en general, sin profundizar en ellas, sino en su punto específico detallado más adelante en el transcurso de esta investigación.

- c). Contribuciones de mejoras: Según el artículo 2º fracción III "Contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas".

Las contribuciones de mejoras las podemos definir "como la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él, con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles (23).

Esta figura jurídica de reciente inclusión en el C.F.F. no proporciona mayor dificultad para su entendimiento, por lo que con la definición mencionada se cubre el propósito para este punto.

- d). Derechos: Artículo 2º fracción IV, "Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público.

Dentro de esta categoría se engloban un conjunto de pagos que deben efectuarse, al fisco federal, para tener derecho a recibir determinados servicios públicos, como suministro de agua potable, inscripciones en el Registro Público de la Propiedad, marcas, etc.

Tomando en cuenta lo expresado, se afirma que los derechos son las contraprestaciones establecidas por el poder público conforme a la ley, en pago de un servicio público particular (24).

Contribuciones accesorias: De la interpretación del último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación podemos llegar a la conclusión de que son accesorios todos aquellos ingresos tributarios no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos; Así dentro de éste rubro destacan de manera especial las multas impuestas por infracciones a leyes fiscales y administrativas y los recargos cobrados por el pago extemporáneo de créditos fiscales.

23. EINAUDI, Luigi. Principios de Hacienda Pública. Ed. Aguilar, 1962. p. 72.

24. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis, México. 1982. p. 251.

Artículo 3º. del Código Fiscal de la Federación.

a). Aprovechamientos.

- a). Aprovechamientos:** "Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de los financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los aprovechamientos no son una categoría específica de ingresos públicos, y mucho menos de tributos, sino una clasificación que reciben los ingresos heterogéneos que no se puedan definir en el artículo 2º. del C.F.F.

Productos: "Son productos de las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

Los productos son ingresos del Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias del derecho público, esto es, el Estado actúa en relaciones con los particulares se regulan por normas de derecho privado en un plano de igualdad, por lo que, los ingresos que el Estado obtiene en sus relaciones con los particulares en un plano de igualdad, se consideran productos.

El Estado celebra contratos con los particulares para prestarse bienes o servicios recíprocamente, en esta situación el Estado actúa como particular y sus derechos y obligaciones se rigen por las

estipulaciones del contrato, las cuales no son objeto de la relación jurídica tributaria, en estos casos el Estado no obtiene ingresos por la aplicación de una Ley fiscal.

2.2 CONCEPTO DE CUOTAS OBRERO PATRONALES

El presente punto es el que se consideran de mayor importancia, por ser en el que se intenta determinar la naturaleza jurídica o esencia de las cuotas obrero-patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social, por los sujetos obligados, y así poder determinar si se trata o no de créditos con carácter fiscal, laboral o de cualquier otra índole.

Previamente al estudio doctrinario de las cuotas obrero patronales es necesario dejar establecido que en los términos de la ley vigente el concepto que de las mismas se dá en los artículos que inciden morfológicamente en su creación, obligatoriedad y ejecución.

El artículo 19 fracción III de la Ley del Seguro Social, sin definir su naturaleza la determina como concepto a cargo de los patronos.

El capítulo segundo de la propia ley determina las bases de cotización de las cuotas. La sección V del ordenamiento en cita determina el régimen financiero de las mismas, en cuanto se refiere al aspecto de riesgo de trabajo. Y la sección IV de la Ley del Seguro Social determina el régimen financiero, por lo que se refiere a gastos administrativos del seguro de enfermedades y maternidad.

De igual modo la sección XI regula el régimen financiero en lo referente a los seguros de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte; Por último el capítulo I, generalidades del propio artículo 267 y siguientes determina en forma expresa el carácter fiscal de las cuotas, recargos y capitales constitutivos.

La integración de las cuotas obrero patronales es de carácter tripartita, esto es, que corresponde un porcentaje al sector gubernamental, un porcentaje al patrón y un porcentaje al trabajador, sumados los tres porcentajes dan la individualidad de las cuotas que una vez recabadas, constituirá un fondo de financiamiento para la actualización del objeto social del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Primeramente analizaremos lo que significa la expresión Naturaleza Jurídica: Según Runde (25). Las relaciones de la vida social y los elementos de hecho de toda organización jurídica, llevan en germen las condiciones de equilibrio y revelan al investigador atento a las normas que deben regirlos; Así la naturaleza de las cosas radica en sus características intrínsecas o esenciales, que si llevamos al mundo de las relaciones jurídicas, analizamos dentro de su esencia, los ideales de justicia y de utilidad común que el legislador persiguió al dictar determinada norma jurídica.

Así, cuando se promulgó la Ley del Seguro Social original en el año de 1943, dice Javier Moreno Padilla, el artículo 135 establecía que: "El título donde consta la obligación de pagar las aportaciones, tendrá el carácter de ejecutivo", mediante esta disposición el Instituto Mexicano del Seguro Social, para el correcto funcionamiento del régimen obligatorio y el sostenimiento de la propia institución, recurría a la instauración de juicios ejecutivos ante los tribunales de la materia para allegarse de los fondos a que por ley tenía derecho.

Eduardo Pallares (26), define al título ejecutivo, como el documento que trae aparejada ejecución judicial, si así lo pide la persona legitimada en el título (titular del derecho literal en el título consignado) o su representante legal, debiendo el documento satisfacer requisitos, tales como el de hacer prueba por sí mismo, sin necesidad de completarlo con algún reconocimiento, y que mediante él se pruebe la existencia, en contra de la persona que va a ser demandada, de una obligación civil, patrimonial, líquida y exigible en el momento que se instaura el juicio.

25. GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Decima Octava edición. Ed. Porrúa, S.A., México. 1971. p. 345.

26. PALLARES, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. 17a. ed., Porrúa. México. 1986. 881 p.p.

De lo anterior resulta que el Instituto Mexicano del Seguro Social, en caso de morosidad por parte del obligado al pago de cuotas, se veía obligado a invertir tiempo, dinero y esfuerzo para obtener, como cualquier particular, los derechos consignados en los títulos que expedía, desvirtuando sus finalidades de prestación de servicios sociales.

Ante lo inoperante del sistema, en el año de 1944, el artículo 135 de la Ley del Seguro Social fué reformado para señalar que: "La obligación de pagar las aportaciones, tendría el carácter de fiscal, correspondiendo al Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de organismo fiscal autónomo, la determinación de los créditos, su fijación en cantidad líquida, su percepción y cobro; para reforzar lo anterior, a partir de 1945, la Ley de Ingresos de la Federación incluyó las cuotas obrero patronales, dentro de los ingresos de la federación, artículo 1º, fracción II.

En el año de 1958, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, un acuerdo que dispone se establezcan Oficinas Federales de Hacienda para cobros del Seguro Social, que serán ejecutoras especiales, esto hasta el 31 de Diciembre de 1981 en que se designaron oficinas para cobros por parte del Instituto Mexicano del Seguro Social.

A raíz del cambio tan trascendental que realizó el legislador en esta materia, surgió una polémica respecto a si la naturaleza jurídica de las cuotas es de carácter fiscal o no, laboral o no, de ambas o de otra índole, situación que a continuación se intentará dilucidar.

Se analizan en primer término las corrientes que aseguran que las cuotas obrero patronales son de naturaleza fiscal, posteriormente la crítica a estas teorías y finalmente la posición del autor de este estudio: ojalá y los razonamientos que aquí se viertan, sean convincentes y útiles para quienes consulten este modesto estudio, pero sobre todo, que tales argumentos sean bien recibidos por los profesores que fungirán como jurados en el examen profesional correspondiente.

Quienes sostienen que las cuotas obrero patronales son de naturaleza fiscal, se basan en que basta que la Ley de Ingresos de la Federación las considere bajo el rubro de contribuciones como un ingreso de la Federación, para que tengan el carácter de Fiscales, más aún, porque obedeciendo al principio de legalidad tributaria, se encuentran establecidas y reguladas en una Ley formal que es la Ley del Seguro Social, la que a su vez les atribuye el mismo carácter, efectivamente, el artículo primero, fracción XVI de la Ley de Ingresos establece que la Federación percibía los ingresos provenientes de los conceptos que enumeré, entre los que figuran las cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores; por su parte, la Ley del Seguro Social en sus artículos 267, 268 y 271, les dá la categoría de créditos fiscales, como lo indica el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación que menciona : "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos."

Al igual que el artículo 2º fracción III, de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación que textualmente dice: "Es de la competencia de la Tesorería de la Federación aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, establecido por el Código Fiscal de la Federación, para hacer efectivos créditos de toda clase en favor del Gobierno Federal y otros cuyo cobro esté encomendado a la Tesorería de la Federación, que para el efecto se consideran como créditos fiscales, así como lo establece el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, al decir que las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, que para el efecto se consideran como crédito fiscal

El razonamiento que sigue esta tesis es el siguiente:

El Estado entre sus actividades, desarrolla una actividad financiera con objeto de allegarse de los medios necesarios para sufragar el gasto público que destina entre otros, a satisfacción de las necesidades de la colectividad, entre las que resalta la seguridad social; así la Ley de Ingresos de la Federación dispone fiscalmente la recaudación de cuotas que integran el patrimonio del Instituto Mexicano del Seguro Social organismo público descentralizado, presta un servicio

público que redunde en beneficio de la colectividad, y como este servicio se sufraga a través de las cuotas obrero patronales, las cuales reúnen todas las características necesarias, para concederles el atributo de fiscalidad es atinado su tratamiento como tales.

Esta tesis parte del supuesto de que el seguro social es un servicio público, lo que se corrobora con el estudio de la exposición del artículo 5º de la Ley del Seguro Social, y que este servicio público es prestado por un organismo descentralizado, entendiéndose por éste de acuerdo con el artículo 14 de la Ley de las entidades paraestatales lo siguiente: Son organismos descentralizados las personas jurídicas creadas conforme a lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y cuyo objeto sea:

- I. La realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias.
- II. La prestación de un servicio público o social
- III. La obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social.

En este orden de ideas, la finalidad de los organismos descentralizados se dirige a realizar fines que le interesan al Estado y que éste no cumple por sí mismo, y aunque tenga personalidad jurídica y patrimonio propios, forman parte de la administración pública y los fondos que estos organismos reciben de los particulares, son realmente fondos del y para el Estado que están destinados a diferentes finalidades en el objeto para cuyo cumplimiento se crea el organismo descentralizado.

De lo anterior, resulta a todas luces lógico y coherente, que las cuotas obrero patronales, sean consideradas como un ingreso aparte de la Federación .

Clarificado ya este punto en el sentido de considerar a las cuotas obrero patronales, como ingresos públicos de la Federación, esta teoría, tratando de encuadrar a las cuotas en algunos de los tipos de

ingresos que por Ley tiene la Federación, se crean las distintas posiciones en el sentido de considerarlas como impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.

Quienes sostienen que las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social son un impuesto, se basan en la definición que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación actual dice: Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentra 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. Con base en esta definición, sostiene que las cuotas obrero patronales, son una prestación, ya que constituyen una aportación en moneda de curso legal, que la Ley del Seguro Social que es una Ley especial fija, con carácter general y obligatorio a los sujetos en ella tipificados, para cubrir los gastos públicos, originados por la prestación de un servicio público que es el de la seguridad social.

Se reúnen además los elementos que debe reunir todo impuesto, pues se catalogan primero como tales, en la Ley de Ingresos de la Federación (art. 1º frac. XVI), en segundo término existe la Ley formal especial que regula éste gravámen y que es la Ley del Seguro Social que además establece sujetos, objeto, base, cuota y tarifa. Sobre esto último, efectivamente la Ley del Seguro Social en sus artículos 12, 13 y 19 menciona quienes son los sujetos obligados a operar, la base de las aportaciones, contenidas en el artículo 33, y las tarifas y cuotas establecidas en los artículos 5o. y 7o. del Reglamento para el Pago de Cuotas y Contribuciones del Régimen del Seguro Social.

Con base a estos postulados, esta tésis señala que las cuotas obrero patronales constituyen un impuesto en razón de lo siguiente:

1. De acuerdo al marco general de la Constitución, el Congreso de la Unión debe expedir anualmente una Ley que contenga los ingresos de la Federación bajo el rubro de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. Sobre lo anterior debe considerarse que para la investigación, no basta que una Ley haga una afirmación determinada,

para aceptarla como cierta, sino que se impone la necesidad de verificar si se trata verdaderamente de un impuesto de cuyo análisis depende la firmeza de posteriores aseveraciones.

Ahora bien, para que un impuesto tenga validez material, debe reunir ciertos elementos como son: objeto, base, cuotas y tarifas, las cuotas al Seguro Social, tienen como sujetos obligados a los mencionados en los artículos 12, 13, y 19 de la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social; tienen como objeto, la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes o sujetos obligados; la base se señala en forma proporcional y equitativa en el artículo 133 de la misma Ley y las cuotas y tarifas, en los artículos 5o. y 7o. del Reglamento de Pago de Cuotas.

Respecto de la generalidad, como elemento esencial del impuesto, también se presenta en relación con las cuotas obrero patronales, toda vez que serán sujetos del Seguro Social todas las personas que realicen una actividad económica, tipificada por la propia Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, y respecto de la obligatoriedad de las mismas, la Ley establece la obligación de su pago y si no se hace oportunamente en forma voluntaria; el Estado o el órgano descentralizado Seguro Social hará que se pague forzadamente, en virtud del procedimiento administrativo de ejecución.

2. Como último elemento de los impuestos, se establecen que tienen por objeto o finalidad, la de cubrir los gastos públicos. Sobre este particular, las cuotas al Seguro Social, no se destinan en forma genérica a sufragar el gasto público general, sino que con base a lo dispuesto en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación que señala que sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico, la Ley del Seguro Social afecta a las cuotas obrero patronales, a un fin especial, que es la prestación de un servicio público de la seguridad social.

La segunda tesis que cataloga a las cuotas obrero patronales dentro de los ingresos federales bajo el rubro de derechos, basa

sus aseveraciones en la definición que dá el Código Fiscal de la Federación actual en su artículo 2º fracción IV., misma que establece: "Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

Encuadrando a las cuotas del Seguro Social a este rubro los que sostienen esta postura encontraron que incluso el Código Fiscal de la Federación para el año de 1945, incluyó a las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, dentro del marco de los derechos, por las siguientes razones:

- 1). Las cuotas obrero patronales, constituyen una contraprestación, ya que son recursos del Estado consistentes en sumas de dinero, que se cobran a las personas que se benefician particularmente por la prestación de un servicio público y divisible. Supone una utilidad particular que beneficia al individuo, por el funcionamiento de un servicio cuyo objetivo es prestar esa utilidad a los particulares.
- 2). Están establecidas por el poder público que es el Congreso de la Unión.
- 3). Su establecimiento se hace conforme a la ley, que en este caso, es la Ley del Seguro Social.
- 4). La contraprestación se establece en pago de un servicio esto es, constituye el precio que se cubre por el otorgamiento de un servicio.

El Seguro Social constituye un servicio público regulado por la ley, para satisfacer las necesidades de la colectividad consistentes en 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.

Para los sujetos señalados en los artículos 12 y 13 de la Ley del Seguro Social, las cuotas que cubren a su cargo, constituyen la contraprestación por las prestaciones en dinero y en especie que reciben en las diferentes ramas del seguro que son: Riesgos de Trabajo, invalidez, Vejez, Cesantía y Muerte, enfermedades, maternidad y guarderías.

Estos criterios fueron apoyados por el Tribunal Fiscal de la Federación que sustentó en el juicio 4571/45 lo siguiente:

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

La última tesis que considera las cuotas obrero patronales como un ingreso de la Federación, cataloga a éstas bajo el rubro de aprovechamientos, por no considerar que se trata de un impuesto, derecho o producto. Así, basándose en el concepto que da el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 3º que establece:

"Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de los financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal".

Con base a este concepto, se incluyen como ingresos de derecho público todos aquellos distintos de las contribuciones mencionadas anteriormente, y así hay corrientes dirigidas de ésta que señalan que las

cuotas obrero patronales que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social, constituyen contribuciones a un sistema de seguridad social, ingresos públicos parafiscales o aportaciones sui generis.

Los que sostienen que las cuotas al Seguro Social son contribuciones parafiscales, señalan, como lo menciona el Lic. Adolfo García Siller (27), las contribuciones fiscales o paratributarias se definen como las exacciones obligatorias operadas en favor de organismos públicos y a cargo de sus usuarios o afiliados y que no estando integradas dentro del presupuesto general, son afectadas al financiamiento de ciertos organismos.

Como podrá notarse dentro del marco del derecho fiscal existen varias corrientes que pretenden asimilar a las cuotas obrero patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social, dentro del marco general de los tributos, ya sea impuestos, derechos, aprovechamientos o como aportaciones de Seguridad Social.

Ahora bién, en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación se establece de una manera clara y precisa lo que el Derecho Fiscal Mexicano se entiende por contribuciones distinguiendo varias clases, entre ellas lo que se denomina como: Aportaciones de Seguridad Social.

Para determinar la naturaleza jurídica de esta contribución aludiremos a lo que señala la Ley de Ingresos de la Federación, y referido al artículo 267 de la Ley del Seguro Social y al artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, todo indica que deben ser impuestos, sin embargo, existe el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en cuanto a que se les considera como contribuciones parafiscales, ya que su destino, no es el de sufragar gastos públicos del Estado, sino tan sólo los del Instituto Mexicano del Seguro Social, teniendo como origen la prestación de un trabajo subordinado y encontrando fundamento en el artículo 123 apartado A fracciones XIV y XXIX de la Carta Magna y no en el artículo 31 fracción IV del mismo ordenamiento sustentándose lo anterior con las siguientes tesis:

27. Conferencia dictada por el Lic. Adolfo García Siller en el sexto seminario de seguridad social organizada por la Asociación de Industriales de México A.C. p.42.

"SEGURO SOCIAL, NATURALEZA JURIDICA DE LAS CUOTAS DEL.-El legislador ordinario, en el artículo 185 de la Ley del Seguro Social, dió el carácter de aportaciones a las cuotas que deben de cubrir los patrones, como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerándolas como contribuciones de origen gremial o profesional a cargo del patrón, que hayan su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna y su ley reglamentaria. De tal manera, que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social, quedan impuestas por el Estado a los particulares con fines Parafiscales con carácter obligatorio para un objeto concreto de una persona jurídica que tiene a su cargo la prestación de un servicio público en administración indirecta del Estado encargado de la prestación de un servicio público.

En tales circunstancias, no se puede considerar que la obligación de cubrir las cuotas del Seguro Social sea de carácter civil, derivado del acuerdo de voluntades, sino que su imposición se deriva de la Ley. Amparo en revisión 4607/55, promovido por Manufactureras Unidas, S.A., fallado el 29 de junio de 1971, por unanimidad de 17 votos.-- Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1917. Pleno. Págs. 329-330. "(28).

"INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. SU CARACTER DE ORGANISMO FISCAL AUTONOMO NO MODIFICO SU NATURALEZA JURIDICA DE ORGANISMO DECENTRALIZADO.-- La circunstancia de que el artículo 135 de la anterior Ley del Seguro Social (cuyo contenido normativo reproducen, sustancialmente, los artículos 267, 268, y 271 de la Ley vigente), otorga al Instituto Mexicano del Seguro Social la calidad de organismo fiscal autónomo y que, como tal, tenga facultades para realizar actos de naturaleza jurídica que afecten a la esfera de los particulares, así como para imponer a estos en acatamiento de sus determinaciones, sólo significa que en este limitado ámbito de su actuación y precisamente para las finalidades previstas por el mencionado precepto legal, está investido de carácter de autoridad. Estas atribuciones se han considerado necesarias para el resguardo de la eficaz prestación del servicio público obligatorio que le compete, en nada modifican su

28. INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. "Jurisprudencia en materia de Seguridad Social y temas afines." , México, 1979. p. 125.

intrínseca estructura legal del organismo público descentralizado con personalidad jurídica propia y, por lo tanto, como entidad separada de la administración central. Amparo directo 1962/69. Instituto Mexicano del Seguro Social. 25 de Abril de 1973. 5 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez. Secretario, Ignacio Magaña Cardenas. Visible en el informe del Presidente de la Suprema Corte de la Nación. 1973. 2º. Sala. Págs. 115-116 ."(2º).

De lo anterior se puede diferenciar esta contribución de las demás contribuciones determinadas en el Código Fiscal de la Federación, conforme a los siguientes puntos:

- Tienen implícita una contraprestación con beneficio directo al trabajador.
- Su finalidad es financiar la actividad del Instituto Mexicano del Seguro Social.
- La manera de cubrir el monto de la cuota, es en forma tripartita: por el Estado, por el trabajador y por el patrón.
- El fundamento de su función es el artículo 123 apartado A fracciones XIV y XXIX, y no el artículo 31 fracción IV, ambos de la Constitución.

Por estos últimos conceptos es por lo que se denomina contribución Parafiscal, es decir, existe una autonomía frente a las otras clases de contribuciones desde el punto de vista de la independencia de la institución recaudadora y libertad sobre los fines para los que va a destinar el recurso obtenido.

Así, tratando de precisar, que no obstante que las cuotas obrero patronales se destinan a la seguridad social, podemos encontrar confusiones, pues dentro de tal concepto se pueden destinar contribuciones fiscales, así como Parafiscales, ya que el fin de ambas puede ser la seguridad social, pero teniendo un fundamento diferente.

Retornando al concepto de la legalidad en el campo de la parafiscalidad, el hecho imponible depende del beneficio que obtenga el trabajador como consecuencia del sistema del Seguro Social y de la existencia del fundamento legal que regula los criterios de la imposición de la contribución, es decir para los impuestos se configuran los principios de proporcionalidad, equidad y el sufragio de los gastos públicos (30), para el concepto de contribuciones parafiscales, la proporcionalidad y equidad depende del pago de las cuotas en base a las percepciones integradas del trabajador, aplicando los porcentajes correspondientes por cada uno de los servicios que otorga el Instituto, destinando lo recaudado tanto para el cumplimiento de su función pública, como para el financiamiento de los gastos del mismo.

De lo expuesto anteriormente podemos desprender que la parafiscalidad: se refiere a contribuciones que deben pagar las personas que tienen la obligación de proporcionar a otros, con motivo de la relación laboral, prestaciones o servicios de seguridad social, cumpliendo con esta obligación a través del Estado, estos servicios son otorgados por un organismo descentralizado con personalidad jurídica propia y distinta del Estado, estas contribuciones se denominan aportaciones de seguridad social las cuales tienen la misma naturaleza de un ingreso de carácter fiscal, para efectos del cobro.

Analizando detenidamente los postulados y fundamentos de las tesis antes expuestas, se desprende que las tesis fiscales no son del todo afortunadas por las razones siguientes:

- 1). Respecto de la teoría que sostiene que las cuotas obrero patronales son de naturaleza fiscal, por el hecho de considerarse como ingresos de la Federación, por así mencionarlo expresamente, la ley de ingresos no es del todo aceptable, toda vez que para la investigación científica no basta que una ley haga una afirmación determinada para aceptarla como cierta. Se impone entonces, la necesidad de verificar si en realidad las cuotas obrero patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social, pasan a formar parte de los ingresos que constituyen el patrimonio del Estado. A lo

30. GARZA, Sergio Francisco de la. "Derecho Financiero Mexicano". 14a. Ed. Porrúa, México, 1986. pp. 358.

anterior, debemos responder terminantemente que las cuotas que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social no pasan a formar parte de los ingresos que integran el patrimonio del Estado, sino al fondo de financiamiento para el pago de las prestaciones que requiere su objeto ya que como claramente se establece en el artículo 5º de la Ley del IMSS, este tiene su propio patrimonio, que se integra en los términos del artículo 242 a través de las cuotas a cargo de los patrones, trabajadores y demás sujetos señalados en la Ley, así como la contribución del Estado; los intereses, alquileres, rentas, rendimientos, utilidades y frutos de cualquier clase que produzcan sus bienes y por donaciones, herencias, legados, subsidios que se hagan a su favor.

Con razón de lo anterior tenemos que el artículo 62 de la Ley de las Entidades Paraestatales nos dice: Los órganos internos de control serán parte integrante de la estructura del organismo descentralizado. Sus acciones tendrán por objeto apoyar la función directiva y promover el mejoramiento de gestión del organismo; Desarrollarán sus funciones conforme a los lineamientos que emita la Secretaría de Contraloría General de la Federación, y de acuerdo a las siguientes bases: Examinarán y evaluarán los sistemas, mecanismos y procedimientos de control; efectuarán revisiones y auditorías, vigilarán que el manejo y aportación de los recursos públicos se efectúe conforme a las disposiciones aplicables; presentarán al director general, al órgano de gobierno y a las demás instancias internas de decisión, los informes resultantes de las auditorías, exámenes y evaluaciones realizadas.

Por lo anterior la afirmación de considerar a las cuotas obrero patronales dentro de los ingresos de la Federación, con base en el artículo 2º de la Ley orgánica de la Tesorería de la Federación, pues aún cuando otros ingresos, cuyo cobro le sea encomendado son considerados como fiscales, la misma disposición exceptúa a determinados ingresos cuando su origen o exigibilidad se rijan por otras leyes; es el caso de las cuotas obrero patronales que se rigen por la Ley del Seguro Social y tiene su origen especial, según nosotros en la teoría que se desprende del Derecho Laboral.

Algunas afirmaciones que contradicen a toda la Teoría General Impositiva, tales como el considerar que las cuotas obrero patronales tienen el carácter de general en cuanto a su fijación pero el de excepción en cuanto a su establecimiento, y finalidades. Sobre este particular, Sugirió Francisco de la Garza (31), señala que en el derecho presupuestario existe, el llamado principio de unidad de caja o no afectación de recursos; que consiste en que los recursos que obtiene el Estado no tengan una afectación especial a gastos determinados sino que ingresen a formar un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones, siendo este principio el apropiado para los impuestos y los derechos.

Respecto de la tesis que sostiene que las cuotas obrero patronales constituyen un ingreso de la Federación bajo el rubro de derechos, resulta tan poco afortunada, que la misma Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1947, cambió su criterio original que era este, tal como lo apuntamos al analizar los razonamientos de esta tesis. Por lo tanto, resulta incongruente considerar a las cuotas obrero patronales como derechos ya que en primer término, las cuotas al Seguro Social tienen el carácter de obligatorio en los términos de la Ley del Seguro Social y por lo tanto, no sólo se cubren en razón de los servicios que presta el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Como señala Francisco Lerdo de Tejada (32), la tesis del derecho tributario ha elaborado los siguientes principios respecto de los derechos:

- a). Es necesario que se preste el servicio en materia de seguridad social, de ahí que el Tribunal Fiscal de la Federación, haya resuelto que las cuotas que pretende exigir el Instituto Mexicano del Seguro Social a los patrones, no han tenido como equivalente un servicio prestado a la actora o un beneficio recibido por sus trabajadores, y por consiguiente declaró la nulidad del cobro de cuotas obrero patronales.

31. GARZA, Sergio Francisco de la, ob. cit., p. 319.

32. LERDO DE TEJADA, Francisco. Ensayos de Derecho Tributario. Ed. Jus. México, 1975. p. 220.

b). El servicio debe tener el carácter de administrativo para la mayoría de los autores, existen principalmente dos clases de servicios públicos:

- 1). Los servicios indivisibles o generales que son aquellos que benefician a toda la colectividad y el aprovechamiento individual no puede ser medido como la defensa nacional.
- 2). Los servicios divisibles o particulares, que son aquellos que benefician intereses particulares y por ende, el aprovechamiento individual no puede ser medido, como el caso de expedición de pasaportes, actas del registro civil, etc.

Cabe hacer notar que los derechos a que se refiere el artículo 2º del Código Fiscal, constituyen contraprestación de servicios divisibles o particulares exclusivamente, y las cuotas obrero patronales que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social corresponden a los servicios a que se refiere el inciso uno, inmediato anterior.

- c). El servicio debe ser prestado por el Estado. Sobre este particular no es el Estado en sí el que presta los servicios públicos de seguridad social, sino un organismo público descentralizado, que sin formar parte de la administración pública sólo está sujeto a control por esta.
- d). Los derechos deben guardar una razonable proporción con el costo del servicio, elemento que tampoco reúnen las cuotas que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social, ya que éstas resultan considerablemente inferiores a los servicios y prestaciones de dinero que perciben los asegurados.
- e). El cobro de los derechos debe establecer en una Ley, elemento que tampoco cubren las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social, cuyo cobro se encuentra determinado en el reglamento de cuotas del Seguro Social. Por lo anterior, resulta improcedente considerar a las

cuotas obrero patronales como derechos, ya que no reúnen ninguno de los supuestos que el derecho tributario señala para éstos. Por último, respecto de la tesis que indica que las cuotas obrero patronales constituyen un ingreso de la Federación bajo el rubro de aprovechamientos, es también improcedente, ya que en primer término se les dá, este carácter por exclusión y se determina como un ingreso federal.

Por todas las razones anteriores, que se fundamentan en los principios básicos del derecho tributario y en los preceptos aplicables del Código Fiscal de la Federación, debemos concluir que las cuotas obrero patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social no tienen en sí mismas la calidad de fiscales, sino que a través de una ficción jurídica se le atribuye éste carácter, exclusivamente para efecto de su COBRO y EXIGIBILIDAD, con ánimo de que el Instituto Mexicano del Seguro Social puede realizar las finalidades para que fué creado, facilitándole la obtención de los ingresos establecidos en su favor, sin que tenga que distraerse realizando sus cobros a través de títulos ejecutivos que tendría que hacer valer como cualquier particular. El hecho de que la Ley del Seguro Social le haya dado al pago de cuotas obrero patronales, capitales constitutivos y recargos moratorios el carácter de fiscal, es el derecho para que las autoridades fiscales coadyuven con la institución para que ésta integre su patrimonio, más nunca fué intención del legislador hacerse de ingresos por concepto de cuotas obrero patronales, para sufragar el gasto público; tan es así, que el original artículo 135 de la Ley del Seguro Social establecía que el título donde conste la obligación de pagar las aportaciones, tendría el carácter de ejecutivos, sistema que tuvo que ser cambiado por su inoperancia y su ineficiencia para el funcionamiento de los objetivos de la institución.

En base a todas las consideraciones anteriores adoptamos plenamente lo relativo, a que la naturaleza jurídica de las cuotas obrero patronales, es eminentemente laboral, ya que por su origen, provienen de una disposición constitucional que fija los derechos mínimos que debe disfrutar la clase trabajadora, y así lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

"El legislador ordinario en el artículo 135 de la Ley del Seguro Social dió el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deban cubrir los patrones como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerándola como contribuciones de derecho público de origen gremial. Desde el punto de vista jurídico, económico o de clase social, pueden estimarse como un cumplimiento de prestación del patrón en bien del trabajador, constituyendo un salario solidarizado que halle su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto en el artículo 123 de la Carta Magna y su ley reglamentaria. De tal manera, las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social quedan comprendidas dentro de los tributos que ejerce el Estado a las partes con fines fiscales, y con carácter obligatorio para un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica, distinta del Estado encargada de la prestación de un servicio público".

Amparo en revision 4607/55, promovido por Manufacturas Unidas S.A., fallando el 29 de junio de 1971, por unanimidad de 17 votos.

Amparo en revision 5976/69, promovido por Anderson Clayton Co., S.A., fallando el 11 de enero de 1972, por unanimidad de 17 votos.

Amparo en revisión 8112/68, promovido por Empresas Longorica, S.A., fallando el 23 de febrero de 1972, por unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 2679/70, promovido por Triturados y Concretos, S.A., fallando el 23 de febrero de 1972, por unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 3490/71, promovido por Sociedad Kile de México, S.A., fallando el 23 de febrero de 1972, por unanimidad de 15 votos. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia del Pleno, pags. 263-264.

Sólo el cobro y exigibilidad de dichas cuotas, tendrá el carácter de fiscal, como se determina en la jurisprudencia dictada por la Corte y que a continuación se transcribe.

"El cobro de cuotas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en ejercicio de facultades del Artículo 135 de la Ley del Seguro Social no contraviene el Principio de división de Poderes. No se viola el principio de división de poderes al concederse a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de hacer efectivos los créditos a favor del Seguro Social mediante el procedimiento económico coactivo, porque, en primer lugar, debe entenderse por el texto del precepto combatido que la facultad de cobro que se dá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene efectos, solo en la fase oficiosa, ya que de suscitarse conflicto contencioso este debe llevarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación, a las que remite el mismo artículo 135 de la Ley del Seguro Social combatido. A través de la facultad que se concede a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para el cobro de los créditos a favor del Seguro Social, muy por el contrario de contravenirse el principio de división de poderes en que se inspira la Constitución Federal de la República reflejado en su Artículo 49, se logra al respecto a este principio, garantizando el ejercicio independiente del Poder Ejecutivo de las obligaciones que en materia de seguridad social le impone tanto la Ley reglamentaria de la fracción XXIX del Artículo 123 de la Constitución Política, como las nacidas por disposición del Artículo 89 fracción I de la Carta Magna; es decir que si se ha considerado como servicio público la Institución del Seguro Social, encaminado a satisfacer las necesidades sociales que se preveen en la Ley, dicha satisfacción deben realizarla los órganos responsables de la misma, de una manera eficaz, lo cual se logra incuestionablemente mediante una recaudación efectiva de los fondos destinados a sufragarla, por el propio poder obligado a velar por la prestación del servicio sin la intervención de cualquiera de los otros poderes en que se divide el supremo poder de la Federación, ya que de lo contrario sólo se ocasionaría el entorpecimiento y dilación en la recaudación y, consecuentemente, la deficiente satisfacción de los fines sociales perseguidos.

Amparo en revisión 4607/55, promovido por Manufacturas Unidas, S.A. fallado el 29 de junio de 1971, por unanimidad de 15 votos.

Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1971, pags. 327,328, y 329.

Sobre la naturaleza de las cuotas obrero patronales, cabe hacer dos aclaraciones: la primera de ellas es en el sentido de que con las reformas a la fracción XXIX del apartado A, del Artículo 123 se otorga una categoría al Seguro Social que va mas allá del ámbito laboral, pues resulta que si el Artículo 123 fija las bases de una reglamentación laboral en su apartado "A" para los obreros, jornaleros, artesanos, y en general todo contrato de trabajo, resulta que la fracción constitucional invocada incluye a los trabajadores independientes, campesinos y en general a trabajadores no asalariados. En este orden de ideas, la Ley del Seguro Social deja de tener las características de un sistema de prevision social, esto es dirigido exclusivamente a los trabajadores, por lo que el apartado constitucional mencionado, debe crearse un apartado constitucional extra que regule a la seguridad social como una rama independiente al derecho del trabajo y con base a lo anterior, la segunda consideración es en el sentido, como lo afirma Javier Moreno Padilla (33):

"Cada vez se necesita con mayor urgencia una definición exacta en nuestras leyes, de la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, en virtud de que hay una marcada tendencia para que los ingresos percibidos por el Estado, o por las autoridades especializadas de seguridad social se destinen al beneficio de un mayor número de personas y que su sostenimiento repercuta sobre las clases favorecidas, por lo que es muy limitado justificar la creación de éstos ingresos en el Artículo 123 Constitucional.

2.3 RECARGOS.

En el momento en que una persona incumple con la obligación de pago de una prestación fiscal principal, se presenta el nacimiento de una relación tributaria llamada relación accesoria de mora, la cual se desprende de la misma Ley, y tiene un carácter principalmente indemnizatorio para compensar a la autoridad hacendaria de los daños y perjuicios en que han incurrido por la falta de pago portuno. La materia generadora de esta relación, es la ausencia de pago de los

33. MORENO, PADILLA Javier. Derecho Mexicano del Trabajo, T.I. Ed. Porrúa, México. 1970. p.164.

adeudos fiscales en forma oportuna; es decir el incumplimiento de un crédito fiscal.

La Ley del Seguro Social vigente en su artículo 46, señala lo siguiente: " Cuando no se enteren las cuotas, los enteros provisionales o los capitales constitutivos dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, el patrón cubrirá a partir de la fecha en que los créditos se hicieren exigibles, la actualización y los recargos correspondientes en los términos del Código Fiscal de la Federación, sin perjuicio de las sanciones que procedan".

Así mismo, como lo señala el Código fiscal de la federación en su artículo 21,"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 deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar el 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión."

Como vemos el actual artículo 46, de la Ley del Seguro Social dió fin al problema de la constante alza de la vida, ocasionando que las tazas fijadas pronto perdieran vigencia y resultaran inadecuadas, ajustándose para ello en lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, para la determinación y cobro de los recargos de manera eficaz para el logro de sus funciones como autoridad fiscal autónoma.

2.4 CAPITALES CONSTITUTIVOS.

La naturaleza jurídica del capital constitutivo es una aportación de seguridad social que señala en diversos artículos, los elementos y

circunstancias que deben darse para la integración y fincamiento de los capitales constitutivos en contra del obligado, por omisión en el cumplimiento de lo dispuesto en la mencionada Ley del Seguro Social. Genéricamente se debe decir que procederá el capital constitutivo contra algún patrón, cuando por omisión en el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, el Instituto Mexicano del Seguro Social, tiene que otorgar o pagar prestaciones no calculadas actuarialmente, con base en las cuotas obrero patronales a su cargo, o cuando las prestaciones resulten mayores de las que derivarían con base en los informes o avisos dados por el patrón.

Como ejemplos, tenemos la falta de inscripción de algún trabajador, y la falta de aviso oportuno de modificación de su salario.

Ahora bien, en cuanto a su integración, consideramos genéricamente que se limita a dos elementos que son: las cantidades en dinero que el Seguro Social tuvo que pagar al asegurado, por cualquier tipo de prestación, otorgada en omisión a las obligaciones del patrón; y los gastos administrativos relativos al caso, debidamente regulados por la Ley.

Aclarado que el capital constitutivo como crédito fiscal a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, a cargo de un patrón, que no cumplió con la obligación de inscribir a sus trabajadores en el régimen obligatorio del Seguro Social, y por no haber operado el sistema de aseguramiento deberá cubrir el importe de las prestaciones que el instituto otorgó al trabajador, para lo cual debemos tomar en cuenta que el obligado frente al trabajador es el instituto, y en casos especiales el patrón según el artículo 96 de la Ley del Seguro Social. Es decir que lo que el instituto persigue, es recuperar del patrón el monto de prestaciones otorgadas en demasía o sin derecho, fincándole al patrón obligados capitales constitutivos, a no perder de vista lo establecido por los artículos 12, 19 y 20 de la misma Ley del Seguro Social, que menciona la obligación de inscribir a sus trabajadores en un plazo no mayor de cinco días.

A continuación se analizan los artículos de la Ley del Seguro Social, que dan vigencia al capital constitutivo y el apoyo de la jurisprudencia en el mismo sentido: de los mencionados artículos los más importantes son el 84 y 96 ya que de ellos se desprenden los demás preceptos y tesis jurisprudenciales que reglamentan su aplicación, atendiendo a que por la amplia cobertura del mismo, existen en la misma Ley otros numerales que reglamentan el multicitado capital constitutivo, así tenemos:

Artículo 84.- El patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo, no lo hiciere deberá enterar al Instituto, en caso de que ocurra el siniestro, los capitales constitutivos de las prestaciones en dinero y en especie, de conformidad con lo dispuesto en la presente ley, sin perjuicio de que el instituto otorgue desde luego las prestaciones a que haya lugar.

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

Los avisos de ingresos o alta de los trabajadores asegurados y los de modificaciones de su salario, entregados al instituto después de ocurrido el siniestro, en ningún caso liberarán al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos, aún cuando los hubiese presentado dentro de los cinco días hábiles a que se refiere el artículo 19 de éste ordenamiento. El instituto determinará el monto de los capitales constitutivos y los hará efectivos, en los términos previstos en ésta Ley y sus reglamentos.

Jurisprudencia: Capitales constitutivos, Ley del Seguro Social: Artículo 84. Las disposiciones en los artículos 135 de la Ley del Seguro Social no violan el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no está en presencia de una confiscación de bienes prescrita por dicho precepto constitucional, tomando en consideración

que los capitales constitutivos se forman por diversos conceptos, entre otros por el importe de la atención médica y medicamentos proporcionados a los asegurados, por haber sufrido un accidente, además de las aportaciones adeudadas por el patrón y por los intereses moratorios de dichas aportaciones, no pueden afirmarse válidamente, que con su cobro coactivo se estén confiscando sus bienes, ya que por confiscación se entiende la aplicación en favor del fisco de los bienes que posea el que sufra y evidentemente en el caso, no se está privando a la empresa de los bienes de que es propietaria, sino únicamente de los gastos antes señalados, y por lo tanto, el artículo 135 de la Ley del Seguro Social no viola en su perjuicio el artículo 22 de la Carta Magna. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1974. pags. 278-279.

2.5 DIVERSAS MODALIDADES. Diferencias y Liquidaciones Complementarias

El Instituto Mexicano del Seguro Social, en ejercicio de sus funciones está en la obligación de elaborar liquidaciones de cuotas obrero patronales, considerando los elementos que para tal efecto manifestaron los patrones o bien recabó él mismo. Cuando la liquidación contiene elementos que son aceptados en forma incondicional por el patrón y por el instituto, la cuota obrero patronal se perfecciona en su monto.

En el caso de que la cuota obrero patronal resultara inferior a la calificación que de la misma haga el instituto, este puede formular cédulas complementarias incluyendo las diferencias de cuotas obrero patronales, siempre y cuando advierta errores u omisiones en el importe de las aportaciones cubiertas por los patrones. Las liquidaciones complementarias las formula el instituto en su calidad de organismo fiscal autónomo y las clasifica por claves según se trate la liquidación por diferencia de clasificación o grado de riesgo, por diferencias de auditoría, por errores en la confronta de lo pagado por la empresa y los registros del propio instituto, así como el financiamiento de capitales constitutivos; actualmente estos créditos se determinan por

los departamentos de cobranzas de las Delegaciones y en especial por las agencias administrativas del propio instituto, quienes actúan por acuerdo del Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social.

La liquidación por mora la formula el instituto con apoyo en los artículos 19 del Código Fiscal de la Federación y en especial en el artículo 27 del Reglamento para el pago de Cuotas y Contribuciones del Régimen del Seguro Social, mismo que señala lo siguiente: "La exigibilidad de las cuotas vencidas nace a partir de los bimestres vencidos a más tardar el día quince de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre de cada año. En el ramo de seguro de retiro se cubrirán los días diecisiete de los meses antes citados como lo dispone el artículo 45 de la Ley del Seguro Social. Por lo que respecta a las liquidaciones bimestrales que deban enterar los patrones de acuerdo con el propio artículo."

En realidad, estas liquidaciones deben considerarse como créditos normales, ya que su monto o cuantificación no varía substancialmente, sólo sufre el incremento que corresponde a la aplicación legal de los recargos, en sus porcentajes y cuantías correspondientes.

CAPITULO 3.

PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACION. A LAS CUOTAS OBRERO PATRONALES.

3.1 ORGANIZACION Y COMPETENCIA DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

El Seguro Social es el instrumento básico con el que se otorga, por parte de una entidad del Estado la Seguridad Social, organizada de acuerdo a las necesidades de su finalidad y como lo marca la ley, establecido como un servicio público de carácter nacional, y que comprende el régimen voluntario y el obligatorio, por servicio público entendemos lo que sustenta la Suprema Corte de Justicia:

"Servicio Público.- Por servicio público se entiende toda actividad encaminada a satisfacer una necesidad colectiva, económica o cultural, para cuya satisfacción es indispensable desarrollar un esfuerzo regular, continuo y uniforme. Aunque por regla general esos servicios están encomendados al Poder Público, hay veces que por razones económicas realizadas por organismos descentralizados, pero no por ello cambia la naturaleza del servicio público" (34).

En el desempeño de su trabajo, el obrero se halla en constante riesgo de sufrir un accidente de trabajo que la ley del Seguro Social lo define como: " toda lesión orgánica o perturbación funcional" y las enfermedades de trabajo que es todo estado patológico (enfermedad), que se cause con motivo o en ejercicio de trabajo (35).

34. SUPREMA CORTE, Semanario Judicial de la Federación, T. XV, p. 1498.

35. TENA SUCK, Rafael, Derecho de la Seguridad Social, Ed. PAC México, 1988 . p. 21.

La finalidad de la seguridad social es la de garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección a los medios de subsistencia y los servicios sociales que se proporcionan, esto se realiza a través del Instituto Mexicano del Seguro Social, que es un organismo público descentralizado, encargado de organizar y administrar la seguridad social.

El instituto queda obligado a proporcionar el servicio a los asegurados o a los beneficiarios, por medio de las cuotas obrero patronales que pagan los patrones, los trabajadores y el Estado.

Para su funcionamiento y administración el instituto, se conforma de los siguientes organismos internos: que para efectos de nuestro estudio solo señalaremos las fracciones que corresponden a la determinación, emisión, notificación e impugnación de las cuotas obrero patronales y su competencia, entendida como el conjunto de atribuciones que tienen las dependencias internas y considerando que son desde el punto de vista formal y material, lo anterior podrá visualizarse ampliamente con los comentarios que se harán en torno a las atribuciones legales de los órganos internos y a lo que materialmente realizan para que un acto se concrete y exteriorice, tomando en consideración que no todo lo que dice la ley es lo que realmente ocurre en la práctica.

El artículo 240 de la Ley del Seguro Social, señala las facultades y atribuciones siguientes:

- I. Administrar los diversos ramos del Seguro social y prestar los servicios de beneficio colectivo que señala ésta Ley;**
- II. Satisfacer las prestaciones que se establecen en ésta Ley;**
- III. Invertir sus fondos de acuerdo con las disposiciones de ésta Ley;**
- IV. Realizar toda clase de actos jurídicos necesarios para cumplir con sus finalidades;**
- V. Adquirir bienes muebles e inmuebles para los fines que le son propios;**
- VI. Establecer clínicas, hospitales, guarderías infantiles, farmacias, centros de convalecencia y vacacionales, velatorios, así**

como centros de capacitación, deportivos, de seguridad social para el bienestar familiar y demás establecimientos para el cumplimiento de los fines que le son propios, sin sujetarse a las condiciones salvo las sanitarias, que fijen las Leyes, y reglamentos respectivos para empresas privadas con actividades similares;

VII. Establecer y organizar sus dependencias;

VIII. Expedir sus reglamentos interiores;

IX. Difundir conocimientos y prácticas de previsión y seguridad social;

X. Registrar a los patrones y demás sujetos obligados, inscribir a los trabajadores asalariados e independientes y precisar su base de cotización, aún sin previa gestión de los interesados, sin que ello libere a los obligados de las responsabilidades y sanciones por infracciones en que hubiesen incurrido;

XI. Dar de baja del régimen a los sujetos asegurados, verificada la desaparición del presupuesto de hecho que dió origen a su aseguramiento aún cuando el patrón o el sujeto obligado hubiese omitido presentar el aviso de baja respectivo;

XII. Recaudar las cuotas, capitales constitutivos, sus accesorios y percibir los demás recursos del instituto;

XIII. Establecer los procedimientos para la inscripción, cobro de cuotas y otorgamiento de prestaciones;

XIV. Determinar los créditos a favor del instituto y las bases para la liquidación de cuotas y recargos, así como para fijarlos en cantidad líquida y percibirlos, de conformidad con la presente ley y demás disposiciones aplicables;

Las liquidaciones del seguro de retiro, podrán ser emitidas y notificadas conjuntamente con las liquidaciones de las aportaciones y descuentos correspondientes al Fondo Nacional de la Vivienda, por el personal del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previo convenio de coordinación con el citado Instituto.

XV. Determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones y demás sujetos obligados en los términos de ésta Ley, y demás disposiciones relativas, aplicando en su caso los datos con los que cuente o los que de acuerdo con sus experiencias considere como probables;

XVI. Ratificar, rectificar y cambiar la clasificación y el grado de riesgo de las empresas para efectos de la cobertura de las cuotas del seguro de riesgo de trabajo;

- XVII. Determinar y hacer efectivo el monto de los capitales constitutivos en los términos de ésta Ley;**
- XVIII. Ordenar y practicar inspecciones domiciliarias con el personal que al efecto se designe y requerir la exhibición de libros y documentos a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones que establece la Ley del Seguro Social y demás disposiciones aplicables;**
- XIX. Ordenar y practicar las investigaciones correspondientes en los casos de sustitución patronal y emitir los dictámenes respectivos;**
- XX. Establecer coordinación con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, Estatal, y Municipal, para el cumplimiento de sus objetivos; y**
- XXI. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre el cumplimiento de las disposiciones contenidas en ésta Ley y sus Reglamentos; y**
- XXII. Las demás que le otorguen esta Ley, sus Reglamentos y cualquier otra disposición aplicable."**

Para el mejor entendimiento de la fracción XIV antes citada, sobre todo, en lo relativo a las atribuciones para la liquidación y la fijación del monto, expondremos lo siguiente:

- a). Determinación de la base para la liquidación se obtiene de la integración de las percepciones obtenidas por cada una de las personas que presten un servicio personal subordinado, creando así un crédito fiscal.

Existen cuatro procedimientos para la determinación de un crédito fiscal:

1. La determinación del sujeto pasivo en forma espontánea y voluntaria
 2. La determinación de la autoridad con la intervención del obligado.
 3. La determinación presuntiva, ésta la realiza la autoridad sin la intervención del sujeto obligado.
 4. La determinación en virtud de un convenio celebrado entre la autoridad y el sujeto pasivo.
- b). Por liquidación de las cuotas se entiende: la operación o serie de operaciones aritméticas a través de las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.

Las facultades contenidas en el artículo 250 de la Ley, señala como atribuciones de la Asamblea General:

- 1). Discutirán anualmente para su aprobación o modificación, el estado de ingresos y egresos, el balance general, el informe de las actividades presentadas por el Director General, el programa de actividades y el presupuesto de ingreso y gastos para el siguiente año, así como el informe de la comisión.
- 2). Cada tres años conocerá para su aprobación o modificación el balance actuarial que presente el consejo técnico.

El Consejo Técnico. Integrado por doce miembros en forma tripartita y con las atribuciones que señala el artículo 253 de la ley, resultando interesantes las siguientes fracciones:

"VI. Expedir los reglamentos que menciona la fracción VIII del artículo 240 de ésta ley;

X-bis. Establecer los procedimientos para la inscripción, cobro de cuotas y otorgamiento de prestaciones.

XIII. Autorizar, en la forma y términos que establezca el reglamento relativo, a los consejos consultivos delegacionales para ventilar y resolver el recurso de conformidad a que se refiere el artículo 274;

XV. Las demás que señalen ésta ley y sus reglamentos."

La Comisión de Vigilancia, el Director General, el Consejo Técnico y la Asamblea General son los órganos superiores del Instituto, sin embargo, la Comisión de vigilancia tiene el carácter, desde nuestro punto de vista, de supervisor interno, lo anterior se deduce de las facultades que consigna el artículo 255 de la Ley del Seguro Social, no requiriendo de mayor comentario, pues no es parte de este estudio las facultades que tiene.

El Director General.- Para efectos de nuestro estudio, sólo señalaremos:

- I.- Presidir las sesiones de la asamblea general y del consejo técnico;
- II.- Ejecutar los acuerdos del propio consejo;"

El Consejo Consultivo Delegacional.- Para efectos de facilitar los tramites y agilizar los procedimientos, se crean organismos regionales encargados de la vigilancia y funcionamiento de los servicios del seguro social, siendo el consejo consultivo el encargado de tal fin, éste órgano también se encuentra integrado en forma tripartita por los sectores de la producción que hacen un total de seis miembros, aunque para el caso de los Consejos Regionales del Valle de México, la representación del Estado se reduce exclusivamente al Delegado, es decir, sin su suplente.

El artículo 258 B enumera las facultades de los Consejos Consultivos Delegacionales :

- I. Vigilar el funcionamiento de los servicios del Seguro Social en la circunscripción de la delegación y sugerir las medidas conducentes al mejor funcionamiento de los servicios médicos, técnicos, administrativos y sociales a cargo de la misma;
- II. Opinar en todo aquello en que el delegado o cualesquiera de los órganos del Instituto en éste nivel sometan a su consideración;
- III. Ser el portavoz autorizado de la delegación ante los sectores representados y de éstos ante la delegación, a fin de lograr las mejores relaciones y la colaboración de los sectores en las labores y servicios que el Instituto tiene a su cargo;
- IV. Ventilar y resolver en el ámbito de su circunscripción territorial de la delegación, el recurso de inconformidad establecido en el artículo 274, en los términos autorizados por el consejo técnico;y
- V. Las demás que señalen el Consejo Técnico y la Dirección General.

En lo que se refiere a los delegados, el artículo 258 C de la Ley del Seguro Social establece las facultades y atribuciones siguientes:

- I. Presidir las sesiones del Consejo Consultivo Delegacional;
- II. Autorizar las actas de las sesiones celebradas con el Consejo Consultivo Delegacional y vetar los acuerdos de éste cuando no observen lo dispuesto por la ley del Seguro Social, sus reglamentos y demás disposiciones legales, no se ajusten a los criterios del Consejo Técnico o a las políticas Institucionales;

- III. Ejecutar los acuerdos y resoluciones emitidas por el Consejo Técnico, Dirección General y los Consejos Consultivos Delegacionales.
- IV. Conceder, rechazar y modificar pensiones que se deriven de los diversos ramos del Seguro Social;
- V. Recibir los escritos de inconformidad y turnarlos al Consejo Consultivo Delegacional, con los antecedentes y documentos del caso, para su resolución;
- VI. Autorizar las certificaciones que expida la Delegación;
- VII. Ejercitar en el ámbito de la circunscripción territorial de la delegación, las facultades previstas en las fracciones X, XI, XII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX y XX del artículo 240 de esta ley;
- VIII. Las demás que señala esta Ley, sus reglamentos y demás disposiciones legales.

En lo que se refiere a las subdelegaciones en área de atribuciones, se circunscribe sobre el mismo territorio de las delegaciones pero sus facultades se encuentran limitadas en los términos de las tres fracciones antes transcritas, agregando solamente que también ejecuta los acuerdos y resoluciones de la Delegación.

El artículo 258 E de la ley, señala las facultades de los jefes de la oficina para cobros del Instituto, en su primera fracción dice: "Hacer efectivos dentro de su ámbito de circunscripción territorial, los créditos a favor del Instituto por concepto de cuotas", así mismo en las fracciones II y III se refiere a la aplicación, trámite y resolución del procedimiento y recursos del procedimiento administrativo de ejecución, y en la fracción IV, las demás que señale cualquier disposición legal.

En la subdirección técnica se encuentra el departamento de contabilidad, que dentro de sus funciones, es la de revisar las liquidaciones que enteren las empresas o cualquier otro ingreso; el departamento de afiliación, en donde se realiza la inscripción de patrones y trabajadores.

En el departamento jurídico se tramitan los recursos de inconformidad que se interpongan ante el Consejo Técnico en los términos de la ley y sus reglamentos, desde el inicio del procedimiento hasta el estado de resolución, formulando el proyecto de fallo respectivo y turnándolo al Consejo Técnico, estando a cargo de la Secretaría General los acuerdos necesarios, en términos del artículo sexto del citado reglamento para dejar el asunto en estado de resolución, además, interviene y dictamina en todos los asuntos de carácter contencioso en los que sea parte el Instituto.

3.2 EL RECURSO DE INCONFORMIDAD ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

3.2.1 PROCEDIMIENTO EN EL RECURSO DE INCONFORMIDAD.

Las cuotas obrero patronales de acuerdo a la fracción II del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación y al artículo 267 de la Ley del Seguro Social, tiene el carácter de contribuciones, teniendo como fundamento constitucional el artículo 123 apartado A fracción XXIX.

El Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos, la base para la liquidación y su cobro, por lo que tiene carácter de autoridad, pues goza de autonomía en sus decisiones, y de la facultad de hacer valer sus determinaciones coactivamente en forma directa y conforme a derecho.

Con apoyo en este último concepto se puede decir que el Instituto goza de amplias facultades, es decir, la autoridad actúa unilateralmente pero siempre dentro del marco legal aplicable al caso que se ventile, del mismo modo, también se puede decir que las resoluciones que emite la autoridad son totalmente válidas, sin embargo, para evitar desviaciones o abusos de poder, incluso errores, se establecen en todo ordenamiento que rige el procedimiento administrativo, recursos o

medios de defensa en favor de los particulares, con el fin de evitar estas irregularidades, en nuestro tema nos limitaremos a describir el recurso de inconformidad que estipula el artículo 274 de la Ley del Seguro Social.

El recurso de inconformidad es un recurso administrativo que establece el carácter contencioso entre la autoridad ordenadora y el particular, permitiendo a éste expresar las razones y motivos por los cuales está en contra del acto que se impugna.

El artículo 274 de la Ley del Seguro Social señala:

"Art. 274. Cuando los patrones y demás sujetos obligados así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto, acudirán en inconformidad, en la forma y términos que establezca el reglamento, ante el consejo técnico, el que resolverá lo procedente.

El propio reglamento establecerá procedimientos administrativos de aclaración y los términos para hacerlos valer, sin perjuicio del de inconformidad a que se refiere el párrafo anterior.

Las resoluciones acuerdos o liquidaciones del Instituto que no hubiesen sido impugnadas en la forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos."

De lo anterior podemos considerar los siguientes elementos de procedibilidad del recurso de inconformidad:

- a). Que el inconforme tenga interes directo en el negocio.
- b). Que el acto impugnado sea definitivo,
- c). Que el acto cause lesion en el interés del inconforme.
- d). Que el recurso tenga como fin la modificacion o nulidad del acto reclamado
- e). Que se interponga ante el Consejo Técnico o el Consejo Delegacional.

El recurso de inconformidad no se sujeta a ninguna formalidad en especial, salvo:

- a). Que sea por escrito.
- b). Que señale el número de registro patronal.

- c). **Nombre y domicilio del inconforme y si lo hace en representación, deberá justificar su personalidad, salvo que ya se haya justificado anteriormente ante el Instituto, para lo cual deberá señalar el expediente o archivo en el cual se acredita.**
- d). **Se debe señalar el funcionario o la oficina de la cual, emana el acto describiéndolo en cuanto a números, fechas, oficios y en general cualquier dato y documento anexo que sirva para su identificación.**
- e). **La fecha de notificación.**
- f). **Se expresarán los motivos de inconformidad y el fundamento legal para su apoyo, así como los razonamientos jurídicos.**
- g). **Se hará una relación de las pruebas con las que se pretende justificar, los motivos de inconformidad siendo permisibles todos los medios de prueba que no sean contrarios a la moral o al derecho, salvo, la prueba confesional por parte de la autoridad, del que sólo se recibirán los informes que presente, en el caso de la prueba documental que no pueda ser ofrecida por el recurrente por no tenerla en su poder, deberá señalar el archivo en que se encuentre para el efecto de que el Instituto lo solicite.**
- h). **A pesar de que el artículo tercero del reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, no señala lo relativo a las peticiones del inconforme, consideremos que el escrito debe tener los puntos petitorios del particular, ya que si no se consideran, el Instituto no sabría qué es lo que desea el particular inconforme.**

No obstante que el escrito del recurso de inconformidad tenga la forma descrita (ya que en última instancia, si se sujeta a una forma o un estilo), puede ser oscura o irregular, en tal caso, el recurrente será prevenido para que sean subsanadas las omisiones en las que incurrió, hecho lo anterior se dará admisión al recurso para el efecto del desahogo de pruebas, dando fechas para el desahogo de las pruebas que requieren de preparación, así como para las diligencias para mejor proveer (36).

36. Idem. p.122.

El término para la presentación del escrito de inconformidad será de 15 días hábiles, siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del acto recurrido, en las cuotas obrero patronales el término para interponer el recurso es de 15 días.

En lo relativo a las notificaciones, éstas serán de acuerdo como lo establece el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación y que son:

- a). Personalmente o por correo certificado.
- b). Por correo ordinario o telegrama.
- c). Por estrados.
- d). Por edictos.

La resolución del recurso de inconformidad la establecen los artículos 17 y 18 del reglamento del artículo 274 de la ley, en las cuales se estipula que el fallo será en un término de 30 días, siendo la unidad de inconformidades o los servicios jurídicos delegacionales los que se encarguen del proyecto de resolución y que lo darán a conocer al Consejo Técnico o al Consejo Consultivo Delegacional, por conducto del Secretario General del Instituto o del Secretario del Consejo Consultivo, los acuerdos que dicten dichos organismos para APROBAR, MODIFICAR o DESECHAR los citados proyectos, serán firmados por el presidente DE CADA UNO DE ESTOS CUERPOS COLEGIADOS, y serán autorizados por el Secretario General o por el Secretario del Consejo consultivo, devolviéndose a la dependencia tramitadora para su notificación.

De lo anterior se puede inferir algunas ideas que consideramos importantes:

- a). El examen y valoración de las pruebas, está a cargo de la Unidad de inconformidades o del departamento jurídico.
- b). Los integrantes de los cuerpos colegiados que tienen el deber de firmar los proyectos, NO son licenciados en derecho, por lo tanto, carecen de conocimientos técnicos en esta área y si tomamos en consideración lo que estipula el artículo 21 del reglamento, es decir, que para la valoración de las pruebas se hace conforme al derecho común, entonces nos preguntamos: Cómo es posible APROBAR, MODIFICAR o DESECHAR los proyectos de personas que sí deben ser

licenciados en derecho. Lo anterior nos lleva a suponer: los que realmente fallan una resolución de un recurso de inconformidad, es el departamento jurídico o la unidad de inconformidades, ya que desde nuestro punto de vista, la resolución y discusión por parte de los consejos es prácticamente imposible debido a la excesiva carga de trabajo que existe en el Instituto y sobre todo, por que no es lo único, dentro de las facultades que tienen dichos cuerpos colegiados. En cuanto a que dichos órganos son los que otorgan la firma para la resolución, es cierto, pero sólo para la eficacia del acto, pero no porque haya existido un pleno análisis por parte de los consejos.

Finalmente, para efectos del presente trabajo, es importante señalar que cuando se realiza la impugnación de un crédito fiscal, se debe garantizar en términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación bajo las siguientes formas:

- 1). Depósito de efectivo.,
- 2). Prenda o Hipoteca.,
- 3). Fianza, siendo la más común.,
- 4). Una obligación solidaria y
- 5). Por el embargo; la garantía debe comprender los accesorios legales y los que se sigan causando por un espacio de doce meses.

3.2.2 SENTIDO DE LA RESOLUCION DE LOS RECURSOS DE INCONFORMIDAD.

Dependiendo de la naturaleza de la reclamación los sentidos en los que se resuelve un recurso de inconformidad, según el artículo 274 de la Ley del Seguro Social son: aprobar, modificar o desechar, en virtud de que el reglamento no es muy explícito, en ése sentido nos permitimos remitirnos al Código Fiscal de la Federación, tomando en cuenta que es de aplicación supletoria; sobre el particular, el artículo 133 de éste Código, señala la resolución que ponga fin al recurso, podrá:

- I. Desecharlo por improcedente o sobreseerlo, en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo.

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente."

De lo anterior tenemos tres casos generales:

- a). Que sea desfavorable para el recurrente.
- b). Que sea parcialmente favorable y,
- c). Que sea favorable.

En el primer caso, es decir, lo contemplado en las fracciones I y II del artículo 133 del Código fiscal de la Federación, resuelve que el recurso presenta cualquiera de las causales estipuladas, en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, o por que los argumentos del inconforme no sean suficientes en cuanto a sus pretenciones.

En el segundo caso, es cuando el recurrente tuvo la razón en cuanto a los argumentos expresados, por lo tanto a juicio del Instituto Mexicano del Seguro Social, el acto puede ser modificado o sustituirse y con ello subsanar los errores en los que incurrió.

En el tercer caso, es cuando el recurrente opone excepciones que son suficientes para dejar insubsistente el acto emitido por la autoridad quedando sin efectos el acto impugnado.

Los errores de los que hablamos en este último caso son los llamados errores de fondo, y los que son aplicables a los casos señalados en las fracciones III y V del artículo 133 del Código Fiscal, son los que podemos llamar de forma.

Cuestiones de forma:

- 1). Que las cantidades señaladas como pago de cuotas sean irreales o excesivas;
- 2) Que el patrón cotice en un grado de riesgo que no le corresponde;
- 3). Que el pago se derive de cuotas por personas que no son sujetos de afiliación;
- 4). Por indebida integración del salario por parte del patrón.

Así podemos seguir señalando errores de forma por parte del Instituto, estos errores como se puede apreciar son subsanables, por lo tanto el Instituto puede revocar su resolución impugnada, para el efecto

de que las cosas vuelvan al estado en que tenían con anterioridad a la emisión del acto impugnado, y poder de nueva cuenta emitir otro acto totalmente nuevo, por otro lado, aunque no hagan valer cuestiones de fondo, el Instituto sólo considerará para efectos de declarar fundado el recurso, las cuestiones de forma sin llegar a analizar las cuestiones de fondo, lo anterior se desprende de lo preceptuado por el artículo 132 del Código Fiscal Federal, situación con la que no estamos de acuerdo y que expondremos en el siguiente capítulo.

Cuestiones de fondo:

Son los errores que por la naturaleza de los mismos, podemos llamarlos como esenciales ya que si ocurren en la emisión del acto, éste sería inexistente, pues estaría ante un acto que es totalmente ilegal, así tenemos:

- 1). La caducidad del derecho de la autoridad para hacer exigible una cuota;
- 2). La prescripción en la cual se extingue la obligación de pagar la cuota;
- 3). La competencia, en términos del artículo 16 de la Constitución que nos dice que el acto debe ser emitido por autoridad competente.
- 4). La fundamentación y motivación en la que se debe señalar las hipótesis de hecho y los preceptos de derecho aplicables al caso concreto, con la falta de alguna de éstas cuestiones se debe dejar sin efectos el acto, es decir, se debe señalar la nulidad.

3.3 ORGANIZACION DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

En el ámbito de la Administración Pública Federal existen varios Tribunales Administrativos, independientes del poder judicial, así tenemos el Tribunal Fiscal de la Federación, Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje y las Juntas Locales o Federales de Conciliación y Arbitraje, los Tribunales Militares, que constituyen verdaderos órganos jurisdiccionales que en ejercicio de un Poder Público resuelven controversias dentro de su materia de competencia.

Además, cada uno de estos órganos, se encuentra especializado para dirimir conflictos, circunstancia que aumenta su eficacia en su función,

siendo ésto su principal mérito, aunque sus laudos o sentencias son revisados por el Poder Judicial.

La Institución jurídica de lo contencioso administrativo, (37) constituye la impugnación de los actos de la administración pública ante los Tribunales Administrativos; esta figura jurídica rompe con la tradición de la división de Poderes, pues el Tribunal Fiscal de la Federación representa una modalidad en la resolución de las controversias: conforme a la división de Poderes, el poder público para su ejercicio se divide en: Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

Desde este punto de vista el contencioso administrativo representó una Institución fuera de lo establecido por la Constitución, el problema fué resuelto por el decreto del 16 de Diciembre de 1946, cuando se adicionó el artículo 104 de la Constitución en su fracción I con un segundo párrafo, estableciendo:

"Artículo 104. Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

"I.--Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos que tengan a su cargo, dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones."

Actualmente el fundamento de los tribunales administrativos se encuentra en el artículo 73 fracción XXIX-H de la Constitución.

Por otra parte, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación establece en su artículo 1º lo siguiente:

"El Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que ésta Ley establece."

El Tribunal Fiscal de la Federación se integra de acuerdo a su ley orgánica por una Sala Superior y por Salas Regionales. En primer término es conveniente señalar, que la sala Superior se compone de 9 magistrados, nombrados por el Presidente de la República y para que pueda sesionar bastará la presencia de 6 magistrados, las resoluciones

37. BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. 2a. Ed. Porrúa, México, 1990. p. 230.

de la sala superior se tomarán por mayoría de votos de los magistrados, quienes no podrán abstenerse de votar sino cuando tengan un impedimento legal y todas las sesiones, serán públicas, salvo cuando la ley ordene lo contrario.

El artículo 204 del Código Fiscal de la Federación señala de manera enunciativa una serie de impedimentos legales, en virtud de los cuales, un magistrado se puede abstener de votar en una sesión; del mismo modo, cuando un magistrado tenga conocimiento del negocio deberá excusarse del mismo, aunque también las partes pueden recusar a los magistrados si se encuentran en las hipótesis del citado artículo.

Otro aspecto relativo a la votación se suscita cuando se presenta el caso de empate en la sesión, suponiendo que nada más se presenten seis magistrados y la votación queda tres a favor y tres en contra de la ponencia, el asunto se diferirá para una nueva sesión y si aún siquiere empatada la votación se designará un nuevo ponente para otro proyecto.

Respecto a las atribuciones de la Sala Superior para efectos de éste tema, de acuerdo con el artículo 15 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, son:

- 1). Fijar la jurisprudencia del Tribunal de acuerdo con los artículos 260 y 261 del Código Fiscal Federal;
- 2). Designar entre sus miembros al Presidente de la Sala Superior, quien también lo será del Tribunal;
- 3). Resolver los juicios especiales que son los que requieran la interpretación de una Ley por primera ocasión y en los que el monto del asunto sea superior de cien veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal elevado al año, el conocimiento del asunto puede ser de oficio o por petición expresa de parte de la sala regional o por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 4). Resolver los conflictos de competencia que se susciten entre las salas regionales.

De acuerdo a lo previsto por el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, las salas regionales conocerán de los

juicios que los particulares inicien contra resoluciones definitivas, que en éste caso lo es el fallo del Consejo Consultivo Delegacional o el Consejo Técnico en el recurso de inconformidad y que se fundamenta en la fracción I del citado artículo, y que dice: "I.- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, que se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación".

En lo que se refiere a las salas regionales, están distribuidas en doce regiones, correspondiéndole al Distrito Federal la sala regional metropolitana constituida a su vez por seis salas.

Para efectos del juicio de nulidad, se consideran resoluciones definitivas, aquéllas que no admitan recurso administrativo alguno o cuando la interposición de éste sea optativa para el particular afectado.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley Orgánica del Tribunal, las salas regionales conocerán por razón de su territorio, respecto del lugar donde se encuentra el domicilio fiscal del demandante de la jurisdicción de la sala regional.

3.4 EL JUICIO DE NULIDAD.

El Juicio de Nulidad se desarrolla conforme a las reglas del procedimiento contencioso administrativo contenidas en el título VI del Código Fiscal de la Federación, bajo el rubro: Del Procedimiento Contencioso Administrativo, iniciándose con el escrito de demanda que promueve el particular afectado contra la resolución definitiva de la autoridad, en el cual, hará una relación sucinta de los hechos y antecedentes del acto impugnado, así como una exposición de los agravios o conceptos de nulidad que se consideren atentorios contra la legalidad de dicha resolución, señalando los preceptos legales que fueron violados en su perjuicio y exponiendo las razones que a su juicio son las correctas y relacionando las pruebas que se ofrezcan, mismas que deben de guardar relación con los hechos controvertidos.

Admitida la demanda se emplazará a la autoridad o autoridades demandadas, corriéndoles traslado del escrito de demanda y de las pruebas ofrecidas, para que la contesten dentro de un plazo de 45 días hábiles.

Respecto de las pruebas debe destacarse que en el juicio de nulidad, se pueden presentar todas las pruebas concedidas por la ley, salvo la confesional por parte de la autoridad demandada, tampoco son admisibles las que no fueron ofrecidas en el recurso administrativo, con excepción de las supervenientes; así mismo, la sala puede dictar se presenten pruebas o diligencias para el efecto de mejor proveer.

Por lo que se refiere a la contestación de la demanda, de acuerdo al capítulo V del Código Fiscal de la Federación, la misma sólo se va a constreñir y limitarse a expresar las consideraciones que a juicio de la autoridad, impidan se emita una decisión de fondo por el Tribunal o demostrará que no ha nacido o se ha extinguido el derecho que el actor ejercita; la autoridad puede ofrecer todas las pruebas que considere pertinentes, sin embargo, está impedida para cambiar los fundamentos de la resolución impugnada y para suplir sus deficiencias o modificarlas.

La litis en materia fiscal se integra con los elementos de la resolución impugnada y los conceptos de anulación expresados en el escrito de demanda, salvo en el caso de la negativa ficta, en que la litis se fija con la contestación a la demanda, a su vez la autoridad puede contestar la ampliación a la demanda, dentro del término de 45 días.

El magistrado instructor, una vez que las partes hayan manifestado sus argumentos y presentado sus respectivas pruebas, si no existiere ninguna cuestión pendiente por desahogar que impida la resolución, se notificará a las partes que tienen un término de 5 días para formular alegatos por escrito, mismos que deberán ser considerados al dictar dicha sentencia, si fueron presentados en tiempo; al concluirse el término quedará cerrada la instrucción procediéndose a dictar la sentencia respectiva.

Las sentencias se pronunciarán por unanimidad o por mayoría de votos de los magistrados integrantes de la sala, disponiendo para tal fin de 60 días hábiles que se computarán a partir del día en que se cierre la instrucción en el juicio, debiendo el magistrado instructor formular el proyecto respectivo dentro de los 45 días siguientes al día del cierre de instrucción.

La sentencia que decrete el tribunal de acuerdo con el artículo 132 del citado Código, deberá fundarse en derecho y examinar todos los puntos controvertidos del acto impugnado, disponiéndose también

que las salas podrán corregir los errores que sean advertidos en cuanto a los fundamentos legales, examinando en su conjunto los agravios y las causales de ilegalidad propuestos, con el único fin de resolver la cuestión planteada, sin que sea posible analizar los actos de la autoridad que no hubiesen sido recurridos.

De acuerdo a lo estipulado en el artículo 239 del Código en estudio, se señalan los efectos de las sentencias del Tribunal:

- I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales."

Finalmente, para el caso de que la sentencia dictada por la sala del tribunal; no fueran en el sentido de declarar la nulidad de la resolución impugnada en el juicio, sino en el sentido de reconocer la validez de la misma, sobreseer el asunto o nulificar para efectos, el particular afectado dispone de una última oportunidad de defensa, consistente en el Juicio de Amparo, el cual, se deberá promover dentro de los 15 días siguientes a partir de la fecha en que surta efectos la notificación de la sentencia demandada, que se interpondrá por conducto de la sala emisora de la sentencia reclamada, quien lo turnará al Tribunal Colegiado de Circuito para su resolución.

Por el contrario, cuando la sentencia es dictada en favor del particular, la autoridad dispone de 15 días hábiles para impugnarla mediante el recurso de Revisión Fiscal, previsto en el artículo 248 del Código Fiscal Federal, dicho recurso también se interpondrá por conducto de la sala que decretó la sentencia que se reclama, quien adjuntará los autos del Juicio de Nulidad al escrito del recurso de revisión para remitirlos al Tribunal Colegiado de Circuito.

Por ser parte fundamental del presente trabajo lo relativo a las sentencias del Tribunal Fiscal, consideramos necesario realizar un somero análisis de: concepto, requisitos formales y de fondo, clasificación y objeto de la misma.

3.5 LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

3.5.1 CONCEPTO.

Partiendo de las definiciones de los siguientes autores de lo que se entiende por sentencia podemos llegar al concepto de la sentencia del Tribunal Fiscal:

1. Manresa y Navarro señala: " Es el acto solemne que pone fin a la contienda judicial, decidiendo sobre las pretenciones que han sido objeto del pleito" (39).
2. Chioyenda la define como: " Es la resolución del juez que, acogiendo o rechazando la demanda, afirma la existencia o la inexistencia de una voluntad concreta de la ley, que garantiza un bien, o lo que es igual, respectivamente, la inexistencia o existencia de la voluntad de la ley deducida en juicio"(39).
3. Para Pallares: " La sentencia es el acto jurisdiccional por medio del cual el juez resuelve las cuestiones principales materia del juicio o las incidentales que hayan surgido durante el proceso"(40).
4. Briseño Sierra señala: " La resolución, que finalmente decide el litigio tiene que ser una interpretación, como producto de la oposición de afirmaciones"(41).

Las anteriores definiciones consideradas en su conjunto nos permiten darnos una idea de lo que es la sentencia: acto de una autoridad jurisdiccional en la que un juzgador decide una cuestión principal y las accesorias que se hayan ventilado durante un juicio, con apoyo en juicios lógicos y jurídicos, determinando la existencia o inexistencia de pretenciones entre las partes en forma definitiva.

39. PALLARES. Op. cit. p. 720.

39. Lec. cit.

40. Ídem. p. 721

41. BRISEÑO. Op. cit. p. 252.

3.5.2 REQUISITOS.

Toda sentencia debe satisfacer requisitos de forma y de fondo (conforme al artículo 16 Constitucional), los primeros, son la estructura que comprende cuatro secciones:

1. **Preámbulo.** Lo conforman los datos que sirven para la identificación del negocio y son: fecha, autoridad que lo emite, partes, tipo de juicio, ciudad, etc.
2. **Resultandos.** Son consideraciones descriptivas que relatan los antecedentes del asunto, argumentaciones de las partes refiriéndose a la posición de las mismas, las pruebas que ofrecieron, los problemas planteados y las incidencias que van a ser materia de la resolución.
3. **Considerandos.** Es la parte medular de la sentencia, aquí es donde el juzgador realiza el análisis y confrontación de las pretensiones de las partes, valorando pruebas, aplicando los fundamentos legales aplicables y llegando a una conclusión.
4. **Puntos Resolutivos.** Es donde en forma más concreta se precisa el sentido de la resolución, si es favorable a alguna de las partes o favorable parcialmente, si existe condena cuál es ésta, plazo para el cumplimiento de la sentencia, haciéndola saber a las partes.

Los requisitos de fondo, los señala el maestro Ovalle Favela (42), como:

1. **Congruencia.** Se refiere a la relación o adecuación que debe existir entre lo expuesto por las partes y lo considerado o resuelto por el tribunal.
2. **Motivación.** Se refiere a la obligación que tiene toda autoridad de expresar las razones y fundamentos de su resolución, es decir, que la autoridad está obligada a expresar los preceptos jurídicos y principios en los que funda su actuación y los motivos o razonamientos que la lleven a aplicar esos principios jurídicos al caso concreto.

42. OVALLE FAVELA, José, Derecho Procesal Civil, 2a. ed. Harla, México, 1988, pp. 176-178.

3.5.3. CLASIFICACION.

Consideramos para el efecto de clasificar los tipos de sentencias basarnos en lo que señala el maestro Eduardo Pallares en su diccionario de Derecho Procesal Civil:

- a). Declarativa. Es la que se limita a reconocer o negar el valor legal de una pretensión, tiene por objeto determinar la voluntad de la ley en relación al objeto producido por las partes, esclareciendo un estado de incertidumbre derivado de la norma jurídica.
- b). Constitutiva. Este tipo de sentencia tiene como fin crear, modificar, o extinguir relaciones de derecho, creando estados jurídicos diferentes a los que existían, siendo el juzgador el encargado de llevar a cabo estas modificaciones o reafirmandolas pero con apoyo en la ley.
- c). De Condena. Es la resolución que impone una prestación a cargo del vencido, ésta prestación proviene del resultado, que como consecuencia del proceso de la aplicación de la ley otorga a la parte que provoca su pretencion, éstas sentencias se clasifican de tres tipos: de dar, de hacer y de no hacer, aunque en todas ellas se finca una prestación a cargo del vencido.

3.5.4 OBJETO

Podemos decir que el objeto de la sentencia es de dar una interpretación a las pretensiones en la litis, motivando por ello el procedimiento fiscal ante el Tribunal, en donde una sala juzga de manera imparcial los argumentos de la parte actora y los argumentos de la parte demandada confrontados ambos y obteniendo una conclusión.

Las consideraciones antes expuestas nos dan la pauta para determinar que clase de sentencia dicta el Tribunal Fiscal de la Federación; originalmente se decía que el Tribunal de anulación (43), y

43. BRISEÑO. Op cit. p.250.

conforme al nombre del juicio que se seguía y que hasta ahora se llama Juicio de Nulidad, podemos pensar que así es, sin embargo, ese término en nuestro derecho tiene otros matices; la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, los Tribunales Colegiados de Circuito y la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han retirado en forma general, que el Tribunal Fiscal Federal emite sólo sentencias declarativas, a este respecto la Suprema Corte ha señalado:

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, EJECUCION DE. Como las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación en los juicios de Nulidad no son constitutivos de derechos, sino únicamente declarativas, cuando una sala de ese tribunal pronuncia una sentencia reconociendo la validéz de una resolución ante ella impugnada, no se ejecuta dicha sentencia, sino que se deja expedito el derecho de las autoridades fiscales para llevar a cabo su determinación"(44).

Con la anterior jurisprudencia estamos en desacuerdo, toda vez que en algunos casos, las resoluciones del tribunal si constituyen sentencias de condena, por ejemplo; cuando al particular le resulta favorable la resolución en lo relativo a la devolución de un pago de lo indebido, en este caso aunque no constituya una ejecución forsoza si representa una condena a la autoridad.

No obstante que las sentencias sean declarativas y no constitutivas de derechos, las autoridades tienen obligación de respetar en toda la extensión lo fallado por el tribunal, pues de lo contrario, cabría preguntarnos: Se estaría viviendo un estado de derecho cuando el propio Estado viola el Derecho.

44. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, ejecutorias 1917-1975 Segunda sala. p. 501.

CAPITULO 4

ILEGALIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES REEMITIDOS POR EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

4.1 CAUSAS DE ILEGALIDAD DE LAS RESOLUCIONES FISCALES

Como introducción al estudio de este tema debe dejarse asentado el principio de presunción de ilegalidad y validez de los actos de las autoridades administrativas, que en materia fiscal le atribuye el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, ya que por disposición expresa del mismo, todas las resoluciones y actos de las autoridades administrativas son totalmente apegadas a derecho, esta presunción es de carácter "juris tantum", ya que admite prueba en contrario. Lo anterior significa que dichos actos son válidos en cuanto a que se presume que la autoridad que los emite como órgano de poder, tiene facultades de competencia para tal efecto, por lo tanto, son legales por ser conforme a derecho (45).

La existencia de tal presunción no impide que el gobernado afectado pueda manifestar su inconformidad ante la autoridad emisora y después ante el tribunal competente, utilizando para ello el medio de defensa que la ley le otorga, a fin de que se defina su derecho.

Ahora bien, para efectos de nuestro estudio el juzgador competente para conocer de la ilegalidad de un acto, es el Tribunal Fiscal de la Federación, a través del juicio de nulidad, que con apoyo en la jurisprudencia y la ley, determinará el derecho de las partes, analizando el acto administrativo para establecer si fue apegado a derecho o adolece de vicios de nulidad (46).

Sobre estos vicios de nulidad señalados en el artículo 238 del Código en análisis, se establecen las causales por las cuales una

45. GARZA. Op cit. p.281.

46. BRISERO. Op cit. p. 285.

resolución o acto administrativo se considera ilegal, entendiendo por este concepto: " Que es contrario a la Ley, ilícito, ilegítimo." (47). Las cinco fracciones de que consta el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación señalan claramente cuáles son las resoluciones o actos administrativos ilegales:

- I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que se deriva dicha resolución.,
- II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecten las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de la fundamentación o motivación, en su caso.
- III. Vicios de procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan en el sentido de la resolución impugnada
- IV. Si los hechos que lo motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o se dejó de aplicar las debidas.
- V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de sus facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades".

Respecto a la fracción I, la incompetencia del órgano muestra una carencia total de facultades legales de la autoridad que actúa para dictar el acto administrativo, por lo que aunado a los poderes de los funcionarios públicos que son invariablemente atribuidos por la ley, podemos concluir que al incurrir en dicha causal se está en presencia de una nulidad lisa y llana, ya que no existe facultades, por lo tanto, la incompetencia se presenta cuando la autoridad pública produce un acto en virtud de sus funciones, pero que por la naturaleza del mismo, no se encuentra facultado para realizar, toda vez que la no se lo permite; en apoyo a lo anterior tenemos las siguientes ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación;

AUTORIDADES.-- Las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite (48).

AUTORIDADES.-- No tienen más facultades que las que las leyes les otorgan, pues si así no fuera, sería fácil suponer implícitas todas las necesarias para ejecutar actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal.

47. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA 22a. ed. Porrúa, México, 1982. p. 9.

48. Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época, T. XII. p. 928.

El antecedente de esta causal lo encontramos en el artículo 16 constitucional, al establecer que todo acto de molestia debe provenir de autoridad competente, de lo anterior resulta, que la Administración Pública debe obrar dentro de los límites de su competencia, es decir, en el ejercicio de un poder legal para emitir o realizar el acto, ya que de no ser así, el gobernado puede en la vía del juicio de nulidad, demandar la ilegalidad del mismo.

La competencia la podemos entender como: La facultad atribuida a un órgano de autoridad para llevar al cabo determinadas funciones o para realizar ciertos actos dentro del marco legal (49).

En consecuencia, aquel acto que no observe este requisito será ilegal, por lo que deberá declararse su nulidad lisa y llana, de acuerdo a la fracción II del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación.

La segunda causal de nulidad que se establece en el artículo se origina tanto por la omisión total, como por el cumplimiento incompleto o irregular de las formas o procedimientos a que el acto administrativo está sometido de acuerdo con la ley o por su naturaleza.

Por el alcance que puede tener la omisión o cumplimiento irregular de las formas o procedimientos, éstas se clasifican en sustanciales y secundarias (50).

La violación de las primeras, dado su carácter esencial, trae aparejada la nulidad lisa y llana, toda vez que si las mismas no se realizaron, como lo exige la ley, estas formas o procedimientos jurídicamente nunca tuvieron vida en el mundo del derecho, ya que si afectaron las defensas del particular se incurre en la violación del debido proceso que consagra el artículo 14 constitucional; en cambio, la violación de las segundas puede o no declararse como motivo de nulidad ya que si no afectaron las defensas del particular esas violaciones pueden ser subsanables durante el procedimiento, por ejemplo: la omisión de los requisitos para la notificación personal, y el notificado argumenta la aplicación del artículo 320 del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente.

Esta idea de la legalidad nos lleva a repetir la forma de los actos administrativos, la cual consideramos como el elemento externo que reviste a todos los actos, siendo la escrita la que legal y

49. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. " Las Garantías Individuales". 24a. ed., Porrúa, México, 1992. p. 588.

50. Idem. p. 530.

constitucionalmente según el artículo 16, se señala como necesaria para la expresión de la voluntad que genera la decisión administrativa, también se hace aplicable en este vicio, las dos manifestaciones que originan la deficiencia de los requisitos formales:

- a). La omisión total y
- b). El cumplimiento incompleto o irregular de las formas del procedimiento, que conforme a derecho se deben acatar.

En cuanto a la clasificación que señalamos en los párrafos anteriores, de sustanciales y secundarios, de estos últimos diremos que es aceptable que sean subsanables, ya que no trascienden en el sentido del fallo, sin embargo, con las sustanciales, de acuerdo con la fracción III del artículo 239 del citado Código Fiscal, se debe declarar la nulidad pero sólo para el efecto de que se repita la emisión del acto de autoridad, con la cual no estamos de acuerdo por lo siguiente:

Los requisitos formales de procedimiento en su aspecto sustancial a las que el acto está sometido de acuerdo con la ley, constituye una garantía que hace efectivo el ejercicio de derechos y el cumplimiento de obligaciones que corresponden a las partes, por lo tanto, el incumplimiento por parte de la autoridad no puede quedar en arbitrio, o incluso determinar el dejarlos sin efectos para volver a emitir de nueva cuenta el acto; el legislador no estipuló las formalidades del procedimiento para saber si la autoridad encargada de ejecutarlos quisiera o no hacerlo, puesto que la ley señala lo que deben de hacer las autoridades, y si la ley no contempla, las autoridades no tienen porque distinguir; si las formalidades no se aplican o se aplican indebidamente, se incurre en una violación constitucional, de acuerdo al artículo 14 de la Ley Suprema, si suponemos que cualquier autoridad puede violar la Carta Magna, podemos preguntarnos: Sirve de algo la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?, así mismo, este vicio de ilegalidad se presenta por ausencia de fundamentación y motivación del acto impugnado. Sobre el particular, es conveniente hacer referencia al origen y concepto de dichos requisitos, así como de sus consecuencias, para lograr una concepción clara del tema.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad que afecte un particular, debe ser por mandamiento escrito que FUNDE y MOTIVE la causa del procedimiento, lo anterior encierra la garantía de la LEGALIDAD, que se traduce en que todo acto de autoridad, para poder considerarse válido debe satisfacer los requisitos de fundamentación y motivación, entendiéndose por tales conceptos lo que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION .-- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe de estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas."(51).

Si un acto de autoridad presenta ausencia de uno de los elementos del artículo 16 que se comenta, invariablemente se estará ante una violación de la garantía de la legalidad que consagra dicho precepto, por lo tanto, para que un acto se encuentre dentro de los parámetros de la Constitución se necesita que concurren forzosamente la fundamentación y motivación sobre ésta causal en específico.

Por fundamentación legal se infiere, que la conducta que realiza la autoridad al momento de emitir el acto en el sentido de establecer en el mandamiento escrito, los preceptos legales en que se basa para dar nacimiento al acto de molestia, es decir, habrá fundamentación cuando la autoridad indique cuáles son los preceptos constitucionales y ordinarios en que se apoya para emitir un acto determinado, además, aplicar la fundamentación relativa a su competencia y al caso concreto, exponiendo los motivos y los elementos con los que contó para que se emita ése acto de molestia, adecuando perfectamente los hechos y el derecho.

En cuanto a la motivación consiste en una serie de razonamientos que hace la autoridad para acreditar el nacimiento del acto, demostrando

51. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA. Informe del Presidente, 1978, Segunda Parte. p.7,

que las disposiciones legales y el hecho que genera la conducta se adecúan en forma exacta en el caso concreto.

Como se ha mencionado, si existe la ausencia de cualquiera de estos dos requisitos se estará ante una violación a la Constitución en una forma directa, ahora, si el acto de autoridad está indebidamente fundado o motivado, también habrá violación a la garantía de legalidad, procediendo por lo tanto el juicio de amparo en el que indiscutiblemente se obtendrá una sentencia favorable, mediante la cual, se dejará insubsistente ese acto de autoridad, tal y como manda el artículo 80 de la Ley de Amparo:

"La sentencia que conceda el Amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado en que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo o negativo, el efecto del Amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte lo que la misma garantía exija."

Estos son los efectos de la sentencia de amparo, los que difieren de acuerdo al acto que dió origen al juicio, es decir, si la autoridad violó una garantía por haber actuado, la sentencia ordenará que las cosas regresen al estado en que tenían antes de la violación, en tanto que si dejó de actuar cuando legal y constitucionalmente debía hacerlo, entonces la sentencia de amparo obligará a que realice la conducta que debía ejercer.

Para finalizar, consideramos que es contrario a derecho y a la lógica jurídica la emisión de una sentencia PARA EFECTOS, cuando la garantía violada del gobernado ha sido la de legalidad, la sentencia del juicio de amparo debe declarar en forma lisa y llana como inexistente el acto reclamado, no otorgándole a las autoridades responsables más oportunidades para emitir de nueva cuenta, pues éstas serían tanto como dar marcha atrás en cuanto a la protección de los particulares, más aún cuando las autoridades tienen la obligación constitucional de fundar y motivar sus actos desde el momento mismo de su emisión.

La tercera fracción del artículo 238 del citado Código, se enfoca exclusivamente a las violaciones de las formalidades del procedimiento, ésta causal debe ser analizada por la sala juzgadora, no sólo en lo referente a la resolución impugnada en el juicio de nulidad, sino también a la dictada en la inconformidad (recurso administrativo) que se haga valer en la fase administrativa, en cuyo caso, el juicio de nulidad es una segunda instancia del procedimiento oficioso.

Ahora bien, determinado lo anterior y enmarcado el vicio del procedimiento, la sala juzgadora tendrá que precisar, si el mismo afecta la defensa del particular y trasciende en el sentido de la resolución impugnada,

En el caso de que la irregularidad cometida no afecte a la defensa ni trascienda en el acto combatido, no se configurará la causal de ilegalidad que comentamos, en cambio si la omisión o incumplimiento del procedimiento afecta la defensa y trasciende en forma esencial en la resolución combatida, traerá aparejada la nulidad del acto; para el efecto de que se subsane la violación del procedimiento, y en el momento oportuno se dicte una nueva resolución, según lo dispone el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe resaltar que esta causal de ilegalidad se presenta cuando la resolución impugnada en el juicio de nulidad es la que resuelve un recurso administrativo, en el que por ejemplo se dejan de analizar algunos de los argumentos hechos valer o las pruebas aportadas.

En este caso, la nulidad que se emita será para el efecto de que la autoridad administrativa dicte una nueva resolución en la que analice y resuelva todos y cada uno de los agravios contenidos en el recurso de inconformidad, así como las pruebas desahogadas, respecto de esta causal podemos comentar lo siguiente: ¿Por qué el tribunal no sustituye en las funciones de la autoridad administrativa y resuelve directamente lo que conforme a derecho corresponda sobre los agravios planteados?, la respuesta es lógica, no lo hace porque el tribunal en su carácter de órgano jurisdiccional contencioso administrativo, sólo desarrolla una función de revisión de la legalidad de los actos, en apoyo a lo anterior transcribimos la siguiente jurisprudencia:

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.-DEBEN EXAMINARSE TODAS LAS ARGUMENTACIONES Y VALORARSE LAS PRUEBAS APORTADAS AL RESOLVERLOS.- Las autoridades administrativas deberán hacersecargo de todas las cuestiones planteadas y valorar todas las pruebas aportadas en el procedimiento oficioso, pues en caso contrario la resolución que dicten debe ser, anulada de conformidad con el inciso b) del artículo 228 del Código Fiscal de la Federación, para el efecto de que se subsanen ésas omisiones (52).

De la cuarta causal de ilegalidad, se desprenden cinco situaciones que conforme a derecho, cuando se configuran, se tiene que declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, tales situaciones son:

- a). Los hechos que la motivaron no se realizaron.
- b). Los hechos fueron distintos.
- c). Los hechos se apreciaron en forma equivocada.
- d). La resolución se dicto contraviniendo las disposiciones legales.
- e). Se dejaron de aplicar las debidas disposiciones.

Las situaciones mencionadas en los incisos a), b) y c) significan que la resolución emitida incurre en falsas o indebidas apreciaciones sobre las circunstancias que la originaron lo que se traduce en un error de hecho.

Las situaciones de los incisos d) y e) significan que en la resolución dictada se hace una indebida interpretación o aplicación de la disposición legal que rige el acto o se deja de aplicar la disposición debida, lo que se traduce en un error de derecho.

La existencia de dichos vicios, no significan que la resolución emitida carezca de motivos o preceptos legales sino que estos son indebidos, por lo tanto, resulta violatoria de la garantía de legalidad por su indebida fundamentación y motivación.

Dado que tal irregularidad es una violación sustancial a las disposiciones constitucionales ya señaladas, y no simplemente una violación formal, tendrá que declararse la nulidad del acto en forma lisa y llana, es decir, sin que la autoridad pueda legalmente repetir el mismo acto con diferente fundamentación y /o motivación.

Por último, la quinta fracción de las causales de nulidad del artículo 238 del citado código, éste vicio de ilegalidad se configura cuando en el acto emitido de la autoridad que actúa, haciendo uso de sus facultades discrecionales, ejerce los poderes para diversos fines de aquellos que en forma expresa o presuntiva se contienen en la ley, de esa manera excede los poderes que se le han otorgado (53).

Ahora bien, para detectar la existencia de este vicio será indispensable que una vez que se hayan verificado materialmente los hechos se investigue la intención del acto, es decir, se busque el móvil determinante que en realidad ha impulsado a obrar al funcionamiento público para que de esa manera se llegue a la convicción de que se incurrió en la irregularidad legal que comentamos.

Dicho de otra forma, para determinar que se realizó un desvío de poder o abuso de poder por parte de la autoridad, es necesario que la sala juzgadora tenga a la vista las actuaciones administrativas y después de analizarlas determinar si de las mismas se desprenden elementos graves y precisos que permitan el conocimiento de que la desviación o abuso de poder se ha cometido por parte de la autoridad.

A nivel constitucional el desvío de poder, es decir, cuando la administración pública utiliza sus facultades discrecionales para los fines distintos a los señalados por la ley, viola el principio de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional, por lo tanto, el acto que se dicte en éste vicio es ilegal.

Para finalizar, los actos realizados en ejercicio de sus facultades discrecionales, no impide que los mismos puedan ser analizados y determinar su ilegalidad por la autoridad competente pues se equipara a la fracción que comentamos.

Al respecto, tenemos la siguiente tesis sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa:

"DESVIO DE PODER Y OTRAS CAUSAS DE ANULACION DE LOS ACTOS DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACION. APLICACION DE LA FRACCION V DEL ARTICULO 238 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE.--Los actos de cuya formación gocen de discrecionalidad las autoridades administrativas, no escapan del control

53. GARZA. Op cit. pp. 902 y 90

que ejercen los tribunales del país, entre ellos el Tribunal Fiscal de la Federación puede invalidarlos por razones de ilegalidad, por razones de inconstitucionalidad o por una causal de anulación que les es aplicable específicamente, conocida como desvío de poder. Se anulará por razones de ilegalidad cuando en la emisión del acto no se haya observado el procedimiento previsto por la ley, los supuestos y requisitos establecidos en la misma, o no cumpla con todos los elementos de validéz, como podría ser la competencia o la forma. Será declarado inconstitucional cuando la autoridad haya olvidado las garantías consagradas en la constitución en favor de los gobernados, como la fundamentación, la motivación y la audiencia, entre otros. Igual sucederá cuando se contravengan algunos de los principios generales del derecho, porque la decisión de la autoridad parezca ilógica, irracional o arbitraria, o bien que contrarie el principio de igualdad ante la ley. Por último, en ésta categoría de actos opera una causal específica de anulación denominada desvío de poder, regulada concretamente en la fracción V del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, que se produce cuando a pesar de la apariencia de legalidad del acto, se descubre que el agente de la administración emplea un medio no autorizado por la ley, para la consecuencia de un fin lícito (desvío en el medio), lo utiliza el medio establecido por la norma para el logro de un fin distinto del perseguido por ella (desvío en el fin), en cuyos casos, estará viciado de ilegitimidad el acto."(54).

Tipifica la causal de abuso o desvío de poder el acto que contenga tal vicio, se declara nulo lisa y llanamente por las razones de que se violan leyes y sobre todo la Constitución.

4.2 LA ILEGALIDAD EN LA EXIGIBILIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES A FAVOR DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

Para finalizar el presente estudio previamente limitaremos la parte final del mismo en los siguientes terminos: como se pudo observar, con base en el efecto de las resoluciones del recurso de inconformidad se trata de analizar el sentido en el que se emite la sentencia en el

54. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. Informe del año de 1986, Tercera parte. pp. 102 y 103.

juicio de nulidad y señalar el resultado en el juicio de amparo, específicamente en lo ilegal de una segunda emisión, y los motivos de inconformidad, los conceptos de nulidad y los agravios que son precedentes cuando se está ante la repetición de un mismo acto de autoridad, es decir, primero al momento de determinarse el crédito fiscal, o sea, el cobro de las cuotas obrero patronales a cargo del patrón, ya que éste, considera que se están violando normas legales tanto ordinarias como constitucionales, y por lo tanto, recurre ante la autoridad emisora en recurso de inconformidad conforme a lo señalado en el artículo 274 de la Ley del Seguro Social, procediendo en sus términos y desarrollándose la cabal secuela del recurso, tenemos que la autoridad encargada de resolver el recurso intentado, declara que el mismo es fundado, por lo tanto, procede a declarar a dejar sin efectos el crédito que fué impugnado, pero reservándose el derecho a reemitir o repetir nuevamente el crédito, sin que se realice mayor análisis sobre los motivos de inconformidad, ya que con que resulte procedente un sólo motivo, por ejemplo la incompetencia del tesorero general considerándolo vicio formal, será suficiente para declarar fundado el recurso, la autoridad lo toma como válido y suficiente para dejar sin efectos el crédito, lo curioso del problema es que, generalmente, se toman en cuenta los vicios de forma y nunca se llega al análisis de las cuestiones de fondo.

Ahora bien, como es de suponerse lo que persigue el particular al conocer la resolución es promover ante el Tribunal Fiscal de la Federación la nulidad de la misma en donde aparentemente resultó favorable al particular, sin embargo, como señalamos ningún particular quedará conforme con tal reemisión, en razón de ello se hacen valer ante el tribunal los conceptos de nulidad del crédito, sea lisa y llana; apoyando tal petición en los mismos conceptos de inconformidad que se hicieron valer en el recurso administrativo, específicamente los de fondo, ya que si se expresan otros diferentes a éstos, no serán tomados en cuenta.

Por otra parte, cuando el Tribunal Fiscal conoce en el juicio de nulidad, una resolución en este sentido, procede a confirmar el asunto

con apoyo en el criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa, visible en el informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año de 1978, tercera parte, página 213, que a la letra dice:

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, SENTIDO DEL, LA PROCEDENCIA DE UN MOTIVO DE ANULACION DE CARACTER FORMAL, EXCLUYE EL ESTUDIO DE LAS CUESTIONES QUE SE REFIEREN AL FONDO DEL ASUNTO.--
La sala responsable no infringe el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación, si se ocupo de uno de los motivos de anulación invocados en la demanda, que reviste carácter formal y lo estime fundado, toda vez que el citado precepto legal no impone la obligación apuntada, cuando entre los motivos de anulación se invoca uno de carácter formal cuya procedencia es suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada, ya que jurídicamente, la procedencia de un motivo de anulación de esta naturaleza, excluye el estudio de las cuestiones de fondo".

También puede proceder a sobreeser el asunto, con fundamento en lo que señala la fracción IV del artículo 203 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice: "Art. 203. Procede el sobreesimiento...
IV. Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado."; establecido el sobreesimiento, que es una forma de extinguir el juicio sin entrar al fondo del asunto, pues como se ha dicho, el Tribunal es competente para conocer de la legalidad de los actos administrativos y el considerar que el acto impugnado es totalmente legal y válido ya que quedó sin efectos, no entra al fondo del asunto, a pesar de que las violaciones que se hacen valer son a la Constitución, y si tomamos en cuenta, que los aspectos sobre leyes y su constitucionalidad no le corresponde conocer al tribunal, aunque sí le corresponde conocer sobre la constitucionalidad de los actos administrativos al tenedor de la siguiente tésis:

TRIBUNAL FISCAL. FACULTADES DEL PARA EXAMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO.--

Las autoridades gubernamentales deben cumplir las formalidades esenciales del procedimiento, aunque las mismas no estén prevenidas en la ley secundaria, y no siempre resulta que como lo ha resuelto esta Suprema Corte de Justicia, no obstante que el tribunal fiscal de la federación no está facultado para declarar la inconstitucionalidad de una ley, tal tesis no impide que el propio tribunal sea el competente para examinar y decidir si se ajusta o no a la Carta Magna, un acto administrativo que no tiene caracteres de una ley (55).

Por lo anterior es lógico pensar que es totalmente legal y congruente el sentido de las sentencias del Tribunal Fiscal:

- a). Sobreseimiento asunto,
- b). Confirmando la resolución impugnada y
- c). Declarando la nulidad para el efecto de que vuelva a emitir otro acto subsanando las omisiones en que incurrió la Autoridad, en virtud de éste podemos formular la siguiente pregunta: Es posible que exista una excesiva carga de trabajo que impide al Tribunal Fiscal conocer el fondo del asunto, este cuestionamiento surge a raíz de que siempre en nuestra limitada experiencia que tenemos respecto de éste problema, es casi por regla general que el tribunal sobresee el juicio intentado, situación con la que no estamos de acuerdo, por lo tanto expondremos cada una de las violaciones en que se incurre al emitir un acto y posteriormente al repetir el mismo una vez que ya se hubiere juzgado sobre este, es decir, que ya haya sido declarado sin efectos.

Las violaciones que se hacen valer en el recurso de inconformidad son:

- 1). LA NOTIFICACION. En primer lugar, cuando se notifica un acto de autoridad se debe de notificar personalmente, tal como lo señala el artículo 134 en su fracción I del citado Código Fiscal, por correo certificado, sin embargo, cuando se notifica personalmente, es porque el notificador va a realizar la diligencia conforme a derecho, éste es,

cuando no encuentre al representante legal, la persona física buscada, deberá dejar citatorio, pero es el caso de que sólo van, una sola ocasión y dejan el citatorio con la fecha anterior, notificando por instructivo a la persona que se encuentre, por lo tanto si el particular manifiesta que se hace sabedor del acto, la autoridad tendrá por notificado al mismo por la sencilla razón de que son evidentes los vicios, de que está revestida la notificación siendo subsanables por este medio, porque aún no se violan las normas legales en cuanto al fondo del asunto.

2). LA COMPETENCIA. Por ser una cuestión de orden público y de estudio preferente, como lo es la incompetencia del funcionario que emite las cédulas de liquidación de las cuotas obrero patronales, debe el órgano encargado de resolver el recurso resolviendo primero la cuestión de una manera principal; ya que en el presente caso se actualiza y se adecúa el acto relativo al cobro de las cuotas a lo dispuesto por el artículo 238 fracción I y 239 fracción II del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que tales cédulas de liquidación son emitidas por una autoridad incompetente, como es el caso del Tesorero General del Instituto, pues sus facultades no se encuentran previstas en la Ley del Seguro Social ni en su reglamento de organización interna, al ser esto así, se violan en forma flagrante las garantías de seguridad jurídica, legalidad, fundamentación y motivación tuteladas por los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal en perjuicio del particular, máxime que es una autoridad que jurídicamente no existe en estricto derecho.

Al efecto se hace aplicable el criterio sustentado por la Sala Superior del Tribunal Fiscal, visible en la revista del propio Tribunal correspondiente al mes de julio de 1981, Segunda época, No. 19, página 123, que dice:

"COMPETENCIA. NO LA TIENE EL TESORERO GENERAL DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, PARA EMITIR LIQUIDACIONES DE CUOTAS OBRERO PATRONALES.-- En la Ley del Seguro Social y en el Reglamento de organización interna, no figura ninguna disposición en la que se establezca la competencia o facultad del citado tesorero; en consecuencia no puede estimarse que el

mismo la tenga para formular liquidaciones de cuotas obrero patronales, ya que no existe norma jurídica alguna en que se confiere tal facultad sin que pueda entenderse tampoco que las facultades que la Ley le confiere a los órganos superiores del Instituto Mexicano del Seguro Social, le correspondan también al Tesorero, ya que la competencia es un principio de orden jurídico que sólo puede derivar de la ley y no inferirse a base de presunciones que ningún precepto legal autoriza, pues en un régimen administrativo de estricto derecho las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite."(56).

3). FIRMA AUTOGRAFA. Resulta violatoria de la garantía de legalidad, el hecho de que en las cédulas de liquidación de las cuotas obrero patronales no exista firma autógrafa de ningún funcionario competente, puesto que el artículo 16 constitucional ordena que nadie puede ser molestado sino en virtud de un mandamiento escrito emitido por la autoridad competente, y que en el caso de estudio sólo aparece en dichas cédulas un facsímil impreso por una máquina que evidencia lógicamente que la autoridad competente nunca ha manifestado su VOLUNTAD para emitir dicho cobro, constituyendo una violación sustancial al artículo 16 constitucional, por lo tanto, se debe proceder a dejar sin efectos el cobro, es decir, procede la nulidad lisa y llana, de la misma manera la firma de puño y letra es un requisito de AUTENTICIDAD, tal y como lo previene el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Apoya lo anterior la jurisprudencia número 29 emitida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, visible en la revista de dicho órgano, página 49, que a la letra dice:

"FIRMA FACSIMIL.- CARECE DE AUTENTICIDAD UNA RESOLUCION, QUE CONTENGA DICHA FIRMA. La ausencia de firma autógrafa en una resolución, aún cuando exista una firma facsimilar, constituye una violación a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional que previene, que nadie puede ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que

56. Idem. p.219.

implica la necesidad de que las resoluciones de la autoridad ostenten la firma del funcionario que la emitió, pues sólo mediante la firma que suscribe personalmente de su puño y letra, el funcionario que haya resuelto una instancia administrativa, puede establecerse la autenticidad de la resolución; Consecuentemente ante la imputación del actor debe probar en el juicio de nulidad, con el documento respectivo, que la resolución impugnada contiene ésa firma autógrafa "(57).

4). FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. Con apego a la garantía de legalidad el acto debe estar fundado y motivado, entendiéndose por tales conceptos lo que señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia cuyo nombre es FUNDAMENTACION Y MOTIVACION que ya ha sido señalada se.

De dicha tesis se desprende que las cédulas de liquidación de las cuotas obrero patronales, carecen de los razonamientos necesarios para satisfacer los fines del artículo 16 constitucional, que señala la necesidad de que la autoridad funde y motive sus actos de molestia, al respecto se hacen aplicables las siguientes jurisprudencias y tesis que a continuación se transcriben:

***ACTO NO FUNDADO NI MOTIVADO.-** Aunque las liquidaciones impugnadas contengan ciertos datos (nombres y fechas de nacimiento de los asegurados, año de ingreso, grupo de cotización, etc.) y no obstante que al reverso de las propias liquidaciones se asiente que el adeudo se notifica con apoyo en los artículos 3º 17, 27 del Reglamento de Pago, de Cuotas y Contribuciones al Régimen del Seguro Social, ello resulta insuficiente para estimar que el acto está legalmente fundado y motivado, pues se confunden simples datos de identificación con las circunstancias que realmente determinarían y justificarían la aplicación de ciertas normas, es decir, la referencia concreta a

57. Idem. p. 312.

58. Infra. p. 92.

hechos que además de estar comprobados configuran la hipótesis prevista en la ley y también porque los preceptos citados en las liquidaciones son sólo de índole adjetiva, ya que únicamente establecen cómo y cuándo debe pagarse, en qué forma se liquidan los cobros al I.M.S.S., la manera de hacer aclaraciones, etc., pero sin que se invoquen de modo expreso, en apoyo de los créditos impugnados las disposiciones que estituyan directamente las obligaciones a cargo de ésta empresa y que fundan el cobro en sí mismos, aparte de que los motivos y fundamentos del acto de autoridad deben constar en el mismo acto y no cabe admitir que este último remita a los datos que obran en otro documento."(59).

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE CEDULAS DE COBRO DE CUOTAS OBRERO PATRONALES. DEBEN REUNIR ESTOS REQUISITOS ESENCIALES PARA SU VALIDEZ. No se cumple con la fundamentación y motivación legal exigida por el artículo 16 constitucional, como requisitos mínimos para la validez de las resoluciones si en las cédulas de cobro de las cuotas obrero patronales al Instituto, únicamente se asienta: Número de afiliación, nombre, grupo, semanas cotizadas y el monto de su liquidación, puesto que ésto no puede constituir una debida motivación al no mencionarse las causas y las razones que dieron origen a las liquidaciones, lo que además impide determinar si, los preceptos citados en las resoluciones constituyen una fundamentación adecuada, y se dice que se giraron con base en un informe de una dependencia del I.M.S.S., por tratarse de documentación interna en la que no interviene el patrón, debe dársele a conocer o asentarse en las cédulas el contenido esencial del informe (60).

59. SUPREMA CORTE. Informe 1975, 3a. parte, 2o. Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, pp.87 y 88.

60. TRIBUNAL FISCAL 45 AÑOS. Op. cit.p. 233.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DEL ACTO RECLAMADO. De la exégesis de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el rubro de "Fundamentación y Motivación", obra a fojas 18 del informe rendido por su Presidente en el año de 1973, se concluye que la fundamentación del acto reclamado debe ser específica de fácil comprensión para el gobernado, por lo que no se satisface éste último requisito formulado, se consigna mediante expresiones abstractas, genéricas o a través de signos, fórmulas o claves que el destinatario del acto tenga que interpretar por que siendo equívocas esas expresiones, pueden hacerlo incurrir en error y formular defectuosamente su defensa; lo que equivale a colocarlo en estado de indefensión."(61).

Ante tales criterios establecidos, es evidente que los requisitos constitucionales de fundamentación y motivación que configuran la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 constitucional, nunca se presentan ante los cobros de cuotas obrero patronales, ya que si la autoridad no precisa cuáles son los avisos de afiliación, baja o modificación a que se refiere ni se adjuntan a las cédulas, el patrón no está en actitud de desvirtuarlos, pues como señalamos deben estar contenidos en el mismo acto de molestia y no en documento diverso.

Por otra parte, la fundamentación y motivación de los actos de autoridad no obedecen a un mero formulismo que tenga por objeto obstaculizar el desempeño de la función administrativa, sino que constituye una garantía de los particulares que debe ser respetada por las autoridades al emitir sus actos.

Con lo antes expuesto, podemos señalar que la legalidad y sobre todo la inconstitucionalidad donde se determina el cobro, de cuotas que jurídicamente hablando no procede que sea para efectos, sin embargo, la autoridad hace caso omiso de lo establecido en la Carta Magna, pues la misma es la que en forma expresa deja sin efectos el crédito por

61. *Idem.* p. 240.

las violaciones cometidas, pero la resolución que emite el Instituto en forma de acuerdo no es en el sentido de nulidad lisa y llana, sino que es para el efecto de que se repita nuevamente, aunque con otro número de crédito, pero el hecho que genera el pago o la cuota ya fué declarada sin efectos, contrariando con ello a la Constitución, la Jurisprudencia y los Principios Generales del Derecho, por lo tanto, desde nuestro punto de vista no estamos de acuerdo por las siguientes razones:

Primero, como hemos señalado, a pesar de ser procedente la nulidad lisa y llana, el Instituto se reserva los derechos para reemitir el crédito ya declarado sin efectos, por lo que se procede a promover el juicio de nulidad, contra la resolución del Consejo Consultivo Delegacional, firmando únicamente el secretario del mismo, sin incluirse la firma del presidente y mucho menos las del Consejo Consultivo Delegacional, además el Presidente y el Consejo no aprobaron el proyecto ni el acuerdo de resolución, por lo tanto, no resolvieron el recurso, pues el proyecto de resolución nunca fué sometido a la consideración de éstos dos órganos, contrariando lo señalado por el artículo 12 del Reglamento de Delegaciones Regionales y Estatales del Instituto Mexicano del Seguro Social, donde señala que debe estar organizado el Consejo Consultivo Delegacional y el artículo 18 del reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, que señala que el Presidente del Consejo será el que apruebe, modifique o deseche la resolución que ponga fin al recurso, caso que nunca sucede, pues siempre la firma que aparece es la del Secretario del Consejo Consultivo, por lo que debe de proceder la nulidad lisa y llana de la resolución que emite el Consejo Consultivo en donde se reserva sus derechos para una nueva reemisión del acto.

Segundo, no estamos de acuerdo con la reemisión del acto por la violación flagrante que existiría al principio de igualdad procesal de las partes, en otras palabras, el principio de equidad entre las partes, conforme a derecho, en éste caso es inexistente, ya que si una de las partes en litigio omite algún requerimiento de la ley o del juez y es necesario para la procebilidad y no lo hace, técnicamente ha sido vencido en juicio y por lo tanto, no se dá lugar a subsanar las omisiones incurridas, sin embargo, de acuerdo al criterio sostenido por el Instituto,

sus omisiones prácticamente no tienen importancia porque son subsanables por otro acto nuevo en donde se corrijan tales errores, provocando con ello que el aspecto práctico sea superior a lo establecido por la Constitución Política.

Tercero, la cuestión de la incompetencia como hemos señalado, no es una cuestión formal, sino sustancial, que impide que un acto nazca jurídicamente, ya que la autoridad encargada no tiene facultades para emitir tales actos, por lo tanto, el acto es nulo sin dar cabida a la reemisión, pues ello provocará que las garantías consagradas en la Constitución sean letra muerta para la misma.

Ahora bien, ubicándonos en lo que manifiesta el Instituto, primero se analizan las cuestiones de extemporaneidad del recurso, pasando a las cuestiones relativas a la inconformidad que como hemos dicho son de fondo, ahora bien, si la misma autoridad manifiesta de forma expresa que:

EXISTIERON OMISIONES EN LOS CREDITOS Y POR LO TANTO SE PROCEDE A DEJAR SIN EFECTOS LA LIQUIDACIONES DE REFERENCIA, tan es verdad lo anterior, que cuando un recurso tiene el resultado de ser FUNDADO, es que efectivamente se reconoce que existieron omisiones y que se debe repetir la liquidación del crédito, por una autoridad competente que funde y motive el acto, y sea firmado de puño y letra, esto notoriamente viola lo establecido por la Constitución al privar al particular de las garantías que conforme a derecho le corresponden: La Garantía de LEGALIDAD, IGUALDAD, DEBIDO PROCESO Y JUSTICIA.

Finalmente el artículo 17 de la Constitución, señala:

"...ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamá su derecho. Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y terminos que fije la ley;..."

Si una resolución queda firme como es el caso de una sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, cuando tiene por efecto la nulidad lisa y llana (un caso bastante remoto, pero existente), queda firme en términos de los artículos 354 y 356 fracción II del Código Federal de Procedimientos Civiles, por lo que no se admiten mas efectos que la nulidad del acto, sin embargo, el Instituto con lujo de desacato sienta

las bases para emitir de nueva cuenta las liquidaciones de cuotas obrero patronales, haciendo justicia por propia mano al pretender cobrar algo que fue invalidado o declarado ilegal, por el citado tribunal, menospreciando el derecho adquirido de los particulares y reconocido por la propia autoridad administrativa o por el citado órgano jurisdiccional, al ser molestado o juzgado dos veces por la misma causa, pues con ello obliga al patrón a someterse de nueva cuenta a otra controversia, primero en fase oficiosa: recurso de inconformidad y revocación; luego, fase contenciosa o juicio de nulidad y finalmente el juicio de amparo, para obtener el fallo que conforme a derecho procede y que es la nulidad sin efecto alguno, entrañando con ello una violación a la garantía de justicia que consagra el artículo 17 constitucional, que asegura la impartición de justicia pronta y expedita.

Del espíritu que consagra el artículo 23 constitucional en el sentido de no juzgar dos veces por el mismo acto, no se respeta, toda vez que en el momento en que se emite un acto de autoridad, se está ajustando el hecho que generó la actualización de la norma legal y si consideramos que ésta ya fué aplicada y no fué procedente su sanción, no se debe de volver atribuir ése u otro precepto a los mismos hechos que se generan, sino que en este caso, se debe de volver al nacimiento de la obligación como es la situación de la visita de auditoría para determinar la base para la liquidación de las cuotas obrero patronales, por lo que es ilegal que el juzgar en un acto que previamente había sido sometido a la consideración de otro juzgador, ya sea administrativo o jurisdiccional. Luego entonces, las omisiones por parte de la autoridad administrativa en sus resoluciones, sólo permite convalidar tales actos subsanando sus errores, otorgándose a sí misma la facultad de reemitir el crédito impugnado, situación que es totalmente inconstitucional, dando pauta a litigios interminables y complejos, así como gastos y molestias a los particulares que en última instancia y aunque la autoridad nunca lo acepte son inconstitucionales y así se deben declarar.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El hombre en su afán de obtener prestación ha implementado diferentes mecanismos, hasta llegar al sistema de protección denominado Seguro Social, se aplica al sector de la población que presta su fuerza de trabajo a cambio de un salario este sector se denomina trabajadores, actualmente se implementan programas de seguridad social tendientes a beneficiar a otros sectores de la población, así mismo podemos decir que el Instituto Mexicano del Seguro Social es autoridad fiscal y tiene carácter dual, como prestador del servicio público de Seguro Social y como organismo fiscal autónomo.

Las cuotas obrero patronales, los capitales constitutivos y los recargos son créditos fiscales, por lo tanto en las cuotas obrero patronales interpretamos que su naturaleza es de índole laboral, las cuotas obrero patronales, los capitales constitutivos y los recargos, tienen su fundamento legal en el artículo 123 Constitucional fracción XXIX que autoriza la Ley del Seguro Social y por ser créditos fiscales en el Código Fiscal de la Federación.

SEGUNDA. En el artículo 240 fracción VIII de la Ley del Seguro Social se faculta al Instituto para expedir reglamentos anteriores y en el artículo 253 fracción VI de la misma ley, señala que dentro de las atribuciones del Consejo Técnico, será la de expedir reglamentos internos, situación con la que no estamos de acuerdo, en virtud de que la facultad reglamentaria del artículo 89 fracción I de la Constitución no señala que dicha facultad puede ser delegable y si la Constitución no distingue no se tiene por que distinguir, por lo tanto, PROPONEMOS: La modificación a los artículos 240 fracción VIII y 253 fracción VI de la Ley del Seguro Social, para el efecto de que señalen:

Art. 240. El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene las facultades y atribuciones siguientes:

I a VII.,

VIII. Expedir los acuerdos generales, manuales de organización interna, de procedimientos y servicios al público.

IX a XXI.,

Art. 253. El consejo técnico tendrá las atribuciones siguientes:

I a V.,

VI. Expedir los acuerdos generales, manuales de organización interna, de procedimientos y servicios al público que menciona la fracción VIII del artículo 240 de esta ley.

TERCERA. La facultad constitucional de reglamentar una ley (suponiendo sin conceder) si fuera posible delegarla, lo correcto sería que lo ostentara la Asamblea General (pues de lo contrario sería ilógico), toda vez que la autoridad suprema lo está y no el Consejo Técnico; a mayor abundamiento el artículo segundo transitorio del reglamento de Organización Interna del Instituto Mexicano del Seguro Social, establece que el Consejo Técnico expide acuerdos, con apoyo en esto se PROPONE: La abrogación del reglamento de Organización Interna expedida por el Consejo Técnico, para el efecto de que el Presidente de la República emita el mismo y no sea inconstitucional.

CUARTA. En la Ley del seguro Social se excluye una autoridad que desde nuestro punto de vista es fundamental, toda vez que de su actuación se deben de recaudar los ingresos del Instituto, a pesar de que su función se encuentra regulada en el Reglamento por el que se determinan las atribuciones de diversas Dependencias del Instituto Mexicano del Seguro Social, que en su artículo 1º , fracción II, señala la naturaleza del Tesorero General del Instituto, su existencia la cuestionamos, toda vez que surge a raíz de un acuerdo del Consejo Técnico y no se encuentra como dependencia del Instituto y sus funciones tampoco las regula la ley, lo anterior es con apoyo en la jurisprudencia y principio jurídico que señala que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permita, es decir, en un acuerdo o en un reglamento no se deben establecer atribuciones de imperio o dependencias con el carácter de autoridad, que no estén expresamente contempladas en la ley, por lo que PROPONEMOS: la adición en el artículo 240 fracción XII de la Ley del Seguro Social para que además señale:

Art. 240....

I a XI ...,

XII. Recaudar las cuotas, capitales constitutivos, sus accesorios y percibir los demás recursos del Instituto, a través de la Tesorería General.
XIII a XXI....

QUINTA. Un medio de defensa administrativo tiene por finalidad, el revisar si un acto de autoridad es lesivo de los derechos del particular: o patrón (en éste caso) y cuyo efecto será el que se modifique, confirme o revoque de acuerdo al artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, éstos medios de defensa son letra muerta cuando se interponen ante el Instituto, y sobre todo cuando se impugna el cobro de algún ingreso de éste, ya que jamás se extingue la obligación de pagar el crédito fiscal (salvo la prescripción o caducidad), aunque el patrón tenga la razón en los argumentos que exponga, es decir, cuando el particular promueva alguna excepción contra alguna obligación (artículo 20 de la Ley del Seguro Social) o cuando el patrón realice alguna aclaración conforme al reglamento para el pago de cuotas y contribuciones del régimen del Seguro Social y cuando se presente el propio recurso de inconformidad que regula el artículo 274 de la propia Ley, a pesar de que resulte fundado cualquier medio de defensa interpuesto, **EL PATRON NO QUEDA RELEVADO DE SUS OBLIGACIONES**, por lo tanto, podemos concluir que no tiene ningún objeto interponer el recurso de inconformidad, en razón de que no se cumple conforme a derecho los sentidos en los que se debe resolver un medio de defensa legal para el caso en que se deje sin efectos una obligación y si es que lo hace el propio Instituto, se reserva el derecho de volver a emitir el crédito, luego entonces, si la obligación seguirá existiendo, para qué se impugna, pues en todo caso, sólo basta la regulación de la vía de la aclaración administrativa, por lo que **PROPONEMOS**: la modificación del artículo 19 del reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, en el que se expresará cuál debe ser el sentido del fallo:

Art. 19 Las resoluciones que pongan fin al recurso de inconformidad se dictarán por mayoría de votos del Consejo Técnico o del Consejo Consultivo Delegacional, señalando en forma precisa y clara si el acto impugnado se confirme, modifique o revoque, exponiendo las razones y fundamentos de la determinación.

SIXTA. Conforme a lo estipulado por los artículos 17 y 18 del reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, el proyecto de resolución cuando se dá a conocer el Consejo Técnico o el Consejo Delegacional por conducto del secretario, para el efecto de la discusión, modificación o desechamiento del proyecto, deberá ser firmado por el presidente del Consejo respectivo que haya resuelto, según el cual, esté discutiendo el asunto y para la resolución final sólo se autorizará por el Secretario de Consejo Técnico o Delegacional, por lo que PROPONEMOS: la reforma al artículo del reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, para que señale:

Art. 18. Los proyectos de resolución serán elaborados por la unidad de inconformidades o por los servicios jurídicos delegacionales, sometidos respectivamente, a la consideración del Consejo Técnico o del Consejo Consultivo Delegacional dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se dé por terminado el trámite de los expedientes relativos. Los acuerdos para modificar, aprobar o desechar los proyectos, deben ser firmados tanto por el Presidente como por el Secretario de dichos cuerpos colegiados y la resolución que ponga fin al recurso por todos los miembros de los consejos en turno, por el presidente y por el Secretario que tomará la resolución, y serán devueltas a la dependencia tramitadora del recurso para su notificación

De ésta forma, se daría cabal y fiel cumplimiento a los artículos 23 y 24 del reglamento de la Ley del Seguro Social en lo relativo a la Inscripción de Patrones y Trabajadores, Funcionamiento de la Dirección General del Instituto y Sesiones del Consejo Técnico, pues de lo contrario nunca sabría el particular si existió el Quorum que se requiere para que sea válida la decisión del Consejo que resolvió, o si fué por unanimidad o mayoría, tal como lo señalan los artículos 19 y 20 del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social.

SEPTIMA. Si consideramos el hecho de que los actos de las autoridades fiscales se presumen legales, éso no quiere decir que las autoridades no deben probar los hechos que motiven los actos o resoluciones, ya que para que se cumplan los requisitos constitucionales de fundar y motivar, se deben probar los motivos por los que procede el cobro de las cuotas, pues el hecho de señalar datos, fechas, cifras o

nombrados, no se puede considerar fundado y motivado un acto, pues una cosa es, la identificación de las personas y otra las circunstancias precisas por las que se determina y justifica la aplicación de una norma legal, además de que las normas de derecho y las circunstancias de hecho deben tener adecuación, actualizando la hipótesis prevista en la Ley, así mismo, los fundamentos y motivos del acto, deben constar en la misma resolución siendo ilegal remitir algún motivo o fundamento en otro documento distinto, ya que se impediría al particular saber si los hechos y normas que señala la autoridad constituyen una adecuada fundamentación y motivación, pues de lo contrario se estaría imposibilitado para combatir las cédulas de liquidación, ya sea por la afiliación de trabajadores, o por las cantidades que presentan las liquidaciones, por lo que PROPONEMOS: Una renovación total de la forma impresa que contienen los formatos de las cédulas de liquidación, en las que de manera clara se precisen, determinen y señalen los motivos que originan el cobro, la autoridad encargada de emitir y cobrar las cuotas, mismas que deberán aparecer en el manual de procedimientos que al efecto expida el Instituto y que proponemos en la conclusión segunda de ésta investigación, para el efecto de que sean inobjetable los cobros a los particulares, creándose con ello un sentido de responsabilidad al patrón y a la autoridad una apegada actuación, conforme a estricto derecho.

OCTAVA. El Tribunal Fiscal de la Federación sólo puede dictar sentencias para efectos en los casos señalados en la primera y segunda parte de la fracción II y III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que en los casos de las fracciones I, II (En lo que se refiere a la fundamentación y motivación), IV y V, es inconstitucional que existan resoluciones para efectos, ya que éstas fracciones contemplan aspectos eminentemente constitucionales, porque estimamos que los actos viciados de inconstitucionalidad, no son violaciones de forma que puedan ser subsanadas procesalmente por parte de las autoridades, sino verdaderas violaciones de fondo que deben resolverse en forma lisa y llana, en virtud de que lo que se está violando es la propia Constitución, por lo tanto PROPONEMOS: reformar el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación para efecto de que señale:

Art. 239. la sentencia definitiva podrá:
I a III...

...
... El Tribunal Fiscal de la Federación declara la nulidad para el efecto de que se emita una resolución cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en la fracción II primera y segunda parte, y en la fracción III. Se declara la nulidad lisa y llana en el caso de la fracción I, en lo referente a la fundamentación y motivación de la fracción II y en lo señalado en las fracciones IV y V del artículo 238 de éste Código.

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, México. 1981.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal de una Empresa. Ed. Kratos, México. 1983.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. 2º ed., Ed. Porrúa. México. 1990.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. 24º. Ed. Porrúa. México. 1992.
- CARRILLO FLORES, Antonio. La Constitución. La Suprema Corte y Los Derechos Humanos. Porrúa. México. 1981.
- CUEVA, Mario de La. El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo. Ed. Porrúa, 8º. ed. T. II. México. 1967.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Principios de Derecho Tributario. 2º. Ed. Pac. México. 1986.
- EINAUDI, Luigi. Principios de Hacienda Pública. Ed. Aguilar, 1962.
- EL SEGURO SOCIAL EN MEXICO. Antecedentes. Legislación. Convenciones. Resoluciones y Conclusiones en Materia Internacional. T. I. I.M.S.S. México. 1971.
- EL SEGURO SOCIAL EN MEXICO. Antecedentes. Legislación. Convenciones. Resoluciones y Conclusiones en Materia Internacional. T. II. I.M.S.S. México. 1971.
- FAYA VIESCA, Jacinto. Administración Pública Federal. Porrúa. México. 1988.
- GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Las Multas Administrativas Federales y su Impugnación. UNAM. México. 1971.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 18º ed. Porrúa. México. 1971.
- GARZA, Sergio Francisco de La. Derecho Financiero Mexicano. 14º ed., Porrúa. México. 1986.
- INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. 1943-1983. 40 años de Historia. México. 1983.
- INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. Jurisprudencia en Materia de Seguridad Social y temas afines. México. 1979.
- JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 2º ed., Ed. Clasa. México. 1985.

- LERDO DE TEJADA, Francisco.** Ensayos de Derecho Tributario. Ed. Jus. México. 1975.
- MARGAIN MANATOU, Emilio.** Introducción al Estudio del Derecho Tributario. 4º ed., Universidad Potosina. México. 1976.
- MARTINEZ LOPEZ, Luis.** Derecho Fiscal Mexicano. 4º ed. Ed. Ecasa. México. 1988.
- MEMORIAL DEL GERENTE DE SEGUROS DE MEXICO, S.A., XXXXVIII. Legislatura.** ramo público. 1985.
- MORENO PADILLA, Javier.** Derecho del Trabajo. T. I. Ed. Porrúa. México. 1970.
- OVALLE FAVELA, José.** Derecho Procesal Civil. 2º ed., Ed. Harla. México. 1988.
- PALLARES, Eduardo.** Diccionario de Derecho Procesal Civil. 17º ed., Porrúa. México. 1984.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl.** Derecho Fiscal. 3º ed., Ed. Harla. México. 1973.
- SANCHEZ PIÑA, José de Jesús.** Nociones de Derecho Fiscal. Ed. Pac. México. 1985.
- TENA SUCK, Rafael.** Derecho de la Seguridad Social. Ed. Pac. México. 1988.
- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.** 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación. T.II. México. 1982.
- VIEYRA REYES, Arturo.** La Defensa Fiscal en Materia del Seguro Social. Ediciones Fiscales ISEF. S.A. México. 1991.
- ZERTUCHE MUÑOZ, Fernando.** Historia del Instituto Mexicano del Seguro Social. Los Primeros Años 1943-1944. I.M.S.S. México. 1980.