



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN

*LAS MULTAS POR OMISIÓN DEL PAGO DE
CONTRIBUCIONES ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO
304 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL*

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

FERNANDO SALAZAR MORALES

ASESORA: MTRA. MARÍA EUGENIA PEREDO GARCÍA VILLALOBOS

MARZO 2010



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A mis padres, Benigno y Flora, por darme la vida y por porque fueron la primera y la más importante escuela que he tenido.

A mis hijas, Tania y Fernanda, quienes con su sola presencia me inspiran a ser mejor cada día.

A Natalia Cora, por su apoyo para que este proyecto se hiciera realidad.

A mis hermanos y hermanas, con los que he andado este hermoso camino de la vida y juntos hemos descubierto sus maravillas.

A Adolfo, mi compañero en la infancia y mi mejor amigo hasta el último día de su existencia.

A mis amigos y amigas, con los que he compartido mi proyecto de vida y me han orientado con sus consejos.

RECONOCIMIENTOS ESPECIALES

A la Mtra. Ma. Eugenia Peredo:

- ◆ Por su tiempo, dedicación y entusiasmo en la asesoría y dirección de esta tesis.

Al Lic. Rodolfo Alfredo Vélez:

- ◆ Por sus consejos y orientación en la elaboración de este trabajo.

A los Licenciados Aquiles de Lucio, Alicia Lara y Roberto Jiménez:

- ◆ Por la cuidadosa y exhaustiva revisión de esta tesis.

A todos mis maestros de la carrera:

- ◆ Porque me enseñaron a descubrir y valorar esta hermosa profesión.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y en especial a mi querida escuela la Facultad de Estudios Superiores Acatlán.

ÍNDICE

CONTENIDO	PÁGINA
INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO PRIMERO	
LA CONSTITUCIÓN FEDERAL COMO LEY FUNDAMENTAL	10
1.1 La supremacía constitucional	10
1.2 Los principios generales del derecho	12
1.2.1 Principio de constitucionalidad	13
1.2.2 Principio de proporcionalidad tributaria	14
1.2.3 Principio de equidad impositiva	16
1.3 Las garantías individuales	17
1.3.1 Concepto de garantías individuales	17
1.3.2 Las garantías individuales y los derechos humanos	18
1.3.3 Las garantías individuales y los principios generales del derecho	19
1.3.4 Clasificación de las garantías individuales	20
1.3.5 La garantía de prohibir multas excesivas	22
CAPÍTULO SEGUNDO	
EL SEGURO SOCIAL COMO INSTRUMENTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL	24
2.1 Concepto de seguridad social	25
2.2 Objetivo de la seguridad social	26
2.3 Fundamento constitucional de la seguridad social	27
2.4 La regulación de la seguridad social de acuerdo con la Ley del Seguro Social	28
2.4.1 Los regímenes del seguro social	29
2.4.1.1 El régimen obligatorio	29
2.4.1.1.1 Riesgos de trabajo	30
2.4.1.1.2 Enfermedades y maternidad	32
2.4.1.1.3 Invalidez y vida	33
2.4.1.1.4 Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez	35
2.4.1.1.5 Guarderías y prestaciones sociales	36
2.4.1.1.6 Sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio	37
2.4.2 Las obligaciones patronales	38
2.4.3 Las contribuciones	43
2.4.3.1 Las aportaciones de seguridad social	44
2.4.3.2 Los plazos para enterar las aportaciones de seguridad social	47

CAPÍTULO TERCERO	
LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL	50
3.1 La potestad sancionadora de la autoridad fiscal	51
3.1.1 Constitucionalidad del poder sancionador	52
3.2 Infracciones y sanciones	58
3.2.1 Las infracciones	58
3.2.2 Las sanciones	60
3.3 Las multas	61
3.3.1 Concepto de multa	61
3.3.2 Su naturaleza jurídica	63
3.3.3 Sus requisitos constitucionales	64
3.3.4 Las multas excesivas	70
3.3.4.1 Concepto de multa excesiva	71
CAPÍTULO CUARTO	
LAS MULTAS POR OMISIÓN DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL	81
4.1 La obligación del patrón de pagar contribuciones	81
4.2 La omisión del pago de contribuciones	82
4.3 Las multas del IMSS por omisión del pago de las contribuciones	84
4.3.1 Exención, reducción y revocación de multas	87
4.4 La inconstitucionalidad de las multas establecidas en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social	91
4.4.1 Su origen y evolución	91
4.4.2 Las iniciativas para su reforma presentadas al Congreso	93
4.4.3 Los aspectos críticos	95
4.4.3.1 No considera la capacidad económica del infractor	95
4.4.3.2 No contiene criterios para determinar la gravedad de la falta	97
4.4.4 Violación a la a la garantía constitucional de prohibir multas excesivas	99
CONCLUSIONES	101
PROPUESTA	104
FUENTES DE INVESTIGACIÓN	
BIBLIOGRAFÍA	110
LEGISLACIÓN	112
FUENTES ELECTRÓNICAS	113
GLOSARIO DE SIGLAS	115

INTRODUCCIÓN

El artículo 123, fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que *es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesantía involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicio de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus dependientes; en suma, una garantía social cuyas disposiciones son de orden público y de interés social, de la cual emanó la Ley del Seguro Social.*

La Ley del Seguro Social establece que la seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión, una vez cumplidos ciertos requisitos.

El Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social, cuya organización y administración está a cargo del organismo público descentralizado denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con personalidad jurídica y patrimonio propio.

El Seguro Social comprende dos regímenes, el obligatorio y el voluntario. A su vez el régimen obligatorio abarca los seguros de riesgo de trabajo; enfermedades y maternidad; invalidez y vida; retiro, cesantía en edad avanzada y vejez y, guarderías y prestaciones sociales.

Están sujetos al aseguramiento del régimen obligatorio las personas que presten en forma permanente o eventual un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen; de igual manera estarán sujetos a este régimen los socios de las sociedades cooperativas, así como aquellas personas que se determinen a través de decreto del Ejecutivo Federal.

Los patrones, los trabajadores y el Estado deberán contribuir en el gasto que representan los diversos seguros de acuerdo con los porcentajes que la propia Ley del Seguro Social establece.

Los patrones están obligados, entre otras cosas, a determinar y retener las cuotas a cargo de los trabajadores y, junto con las aportaciones que les son

obligatorias, deben enterar su importe al Instituto Mexicano del Seguro Social. Las cuotas obrero patronales se causan por mensualidades vencidas y deberán pagarse a más tardar el día diecisiete del mes inmediato siguiente. Tratándose del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez las cuotas se cubren por bimestres vencidos, y deberán pagarse al citado Instituto los días diecisiete de los meses enero, marzo, mayo, julio, septiembre, y noviembre.

El incumplimiento de los patrones de enterar al Instituto las cuotas obrero patronales es sancionado por la Ley del Seguro Social, al establecer en el artículo 304 que *cuando los patrones y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, serán sancionados con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido.*

Dicha disposición no especifica en qué casos se aplicará el porcentaje menor y en qué otros el mayor. Por otra parte, atendiendo a los importes (montos) mínimos y máximos de la multa, aun el porcentaje mínimo del 40% podría resultar excesivo para muchos sujetos obligados.

El artículo 22 constitucional establece que están prohibidas las multas excesivas; es decir, aquellas que se propasan o se salen de la regla, que van más allá de lo lícito o razonable. Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor, o bien, cuando no guarda una relación a la gravedad de la falta cometida.

En este sentido las multas contenidas en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social son inconstitucionales, ya que al establecer un rango en su cuantía que va del 40% al 100% de los créditos fiscales omitidos por el patrón, sin que se señalen los supuestos en que deban aplicarse los porcentajes mínimo y máximo, dejan a criterio de la autoridad administrativa que las impone la determinación de su cuantía.

De acuerdo con las estadísticas del propio Instituto, la mayoría de los patrones reconocen y pagan la multas, algunos de manera inmediata para obtener el descuento del 20% por pronto pago; otros, apegándose al Acuerdo 187/2003 dictado por el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual permite solicitar al propio Instituto una condonación del 60, 90 ó 100% de la multa, siempre que se cumplan una serie de supuestos detallados en el citado acuerdo. La condonación al 100% procede tratándose de patrones con una trayectoria intachable, que están al corriente con sus obligaciones fiscales con el Instituto y que durante el año inmediato anterior las han pagado puntualmente. El 90% de la condonación procede cuando el patrón no tiene créditos fiscales vencidos o exigibles y el 60%, cuando en el último año haya pagado puntualmente las cuotas obrero patronales.

Como podemos darnos cuenta, aquellos patrones que tienen adeudos vencidos con el Instituto y además no han pagado puntualmente las cuotas obrero patronales, no tienen posibilidad alguna de condonación y terminan pagando las multas con el importe original por el que fueron emitidas.

Si bien es cierto que estas prácticas sancionadoras del IMSS afectan a todos los patrones, trátense de grandes empresarios o de microempresarios, son estos últimos los que se ven más afectados a la hora de ser multados, ya que no cuentan con los recursos económicos para pagar los servicios de un abogado que les permita acudir a los tribunales a interponer algún medio de defensa contra tales resoluciones. Peor aun, los honorarios del profesionista podrían resultar más altos que el importe de la multa, por lo que irremediamente ese micro-empresario termina pagando la multa, si es que no quiere experimentar en carne propia el proceso intimidatorio y excesivo que utiliza el IMSS en el cobro coactivo.

Las empresas que cuentan con los recursos necesarios para interponer medios de defensa contra las multas han utilizados diversos argumentos que les permite echar abajo estos créditos fiscales: la ilegalidad de la notificación, la competencia de la autoridad que lo emite, la falta de fundamentación y motivación, entre otros. En pocas ocasiones se ha utilizado como argumento puro lo excesivo de la multa, ya que no se realiza una profunda exégesis de esta garantía constitucional, debido a que se concretan a manifestar a lo sumo la gravedad de la falta, la reincidencia y la capacidad económica del infractor, por lo que los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han dado la razón al IMSS, señalando que al imponer éste la sanción mínima, es decir, del 40% de la multa, no es necesario que la autoridad razone el por qué aplicó la sanción mínima.

Por lo antes expuesto, resulta de gran interés hacer un análisis sobre la constitucionalidad del fundamento legal de las multas que impone la Ley del Seguro Social a los patrones cuando estos omiten pagar las cuotas obrero patronales.

El objetivo de esta tesis es demostrar que las multas reguladas en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social son inconstitucionales, ya que se contraponen al precepto constitucional de prohibir las multas excesivas.

Para lograr este objetivo en el primer capítulo analizaré el tema relativo a la supremacía constitucional, a efecto de ubicar en la pirámide jerárquica a la Constitución Federal y a la Ley del Seguro Social, argumentando porqué las disposiciones en materia de sanciones no pueden estar por encima de la

Constitución, sino que sus disposiciones deben permanecer subordinados a ella. Analizaré las principales garantías individuales relacionadas con la imposición de multas fiscales, entre ellas la que prohíbe las multas excesivas.

En un segundo capítulo hablaré de manera muy general del concepto de seguridad social; me referiré a los regímenes que comprende el seguro social, las contribuciones a los diversos seguros y las obligaciones que deben cumplir los patrones, particularmente las relacionadas con el pago de las cuotas obrero patronales. Los subtemas contribuciones, plazos y obligaciones patronales son fundamentales para el tema que nos ocupa, ya que de allí puede originarse una infracción por parte del patrón que será sancionado con una multa por parte de la autoridad fiscal.

En un tercer capítulo analizaré detenidamente las consecuencias del incumplimiento o infracción del patrón: la sanción, y en consecuencia la multa como un tipo especial de sanción. De igual manera hablaré de los fundamentos constitucionales que tienen las autoridades administrativas y particularmente las fiscales para sancionar las faltas de los gobernados, preguntando ¿realmente tienen potestad las autoridades administrativas para sancionar a los gobernados cuando éstos infringen la norma? En ese mismo espacio definiré desde los puntos de vista gramatical, doctrinal y jurisprudencial el concepto de multa excesiva.

En un cuarto capítulo analizaré la multa contenida en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social, aplicada a los patrones cuando éstos omiten el pago de las cuotas de seguridad social, la confrontaré contra la garantía constitucional que prohíbe las multas excesivas y determinaré con este análisis si la multa impuesta a los patrones omisos cumple con la citada garantía constitucional.

Por último, haré una propuesta para resolver la inconstitucionalidad de las multas que impone el IMSS a los patrones ante el incumplimiento doloso o culposo de obligaciones contributivas.

CAPÍTULO PRIMERO

LA CONSTITUCIÓN FEDERAL COMO LEY FUNDAMENTAL

1.1 LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL

Hans Kelsen¹ expuso en su libro *Teoría Pura del Derecho* la construcción escalonada de las normas jurídicas en el ordenamiento jurídico del Estado, para lo cual ideó una pirámide sobre la cual se extracta dicha jerarquía normativa, que comúnmente recibe el nombre de supremacía constitucional, considerada como un principio constitucional y en las modernas constituciones como un precepto normativo.

Esta teoría parte de la norma fundante básica como el fundamento de validez de un orden normativo y de la propia dinámica jurídica del ordenamiento del Estado.

Los principales aspectos jurídicos de esta teoría se sintetizan a continuación:

I. Si se concibe al derecho como orden normativo, como un sistema de normas que regula la conducta humana, surgen las interrogantes:

- ◆ ¿Qué funda la unidad de una multiplicidad de normas?
- ◆ ¿Y por qué pertenece una norma determinada a un orden determinado?

Estas preguntas están en estrecha relación con estas otras que dicen:

- ◆ ¿Por qué vale una norma?
- ◆ ¿Cuál es su fundamento de validez?

II. Como se indicó anteriormente, la norma que representa el fundamento de validez de otra norma es una norma superior; pero la búsqueda del fundamento de validez de una norma no puede proseguir hasta el infinito, como la búsqueda por la causa de un efecto. Tiene que concluir en una norma que supondremos la última, la suprema. Como norma suprema tiene que ser presupuesta, dado que no puede ser impuesta por una autoridad cuya competencia tendría que basarse en una norma aun superior. Su validez no

¹ Kelsen, Hans. *Teoría Pura del Derecho*. Ediciones Coyoacán, México, 2008, págs. 147-161.

puede derivarse ya de una norma superior, ni puede volver a cuestionarse el fundamento de su validez. Una norma semejante, presupuesta como norma suprema, será designada aquí como norma fundante básica. Todas las normas cuya validez pueda remitirse a una misma norma fundante básica, constituyen un sistema de normas, un orden normativo. La norma fundante básica es la fuente común de la validez de todas las normas pertenecientes al mismo orden. Que una norma determinada pertenezca a un orden determinado se basa en que su último fundamento de validez lo constituye la norma fundante básica de ese orden. Esta norma fundante es la que constituye la unidad de una multiplicidad de normas, en tanto representa el fundamento de la validez de todas las normas que pertenecen a ese orden.

III. El sistema normativo que aparece como un orden jurídico, tiene esencialmente un carácter dinámico. Una norma jurídica no vale por tener un contenido determinado; es decir, no vale porque su contenido pueda inferirse mediante un argumento deductivo lógico de una norma fundante básica presupuesta, sino por haber sido producida de determinada manera y en última instancia por haber sido producida de la manera determinada por una norma fundante básica presupuesta. Por ello, pertenece la norma al orden jurídico, cuyas normas han sido producidas conforme a esa norma fundante básica.

IV. Puesto que la norma fundante básica es el fundamento de validez de todas las normas pertenecientes a un mismo orden jurídico, constituye ella la unidad dentro de la multiplicidad de esas normas.

V. Dado que, una norma vale en tanto y en la medida en que ha sido producida en la forma determinada por otra norma; esta última configura el fundamento inmediato de validez de la primera. La norma que regula la producción es una norma superior, mientras que la producida conforme a esa determinación es una norma inferior. El orden jurídico no es un sistema de normas de derecho situada en un mismo plano, ordenadas equivalentemente, sino una construcción escalonada de diversos estratos de normas jurídicas. Su unidad está configurada por la relación resultante de que la validez de una norma, producida conforme a otra, reposa en esa otra norma, cuya producción a su vez está determinada por otra; un regreso que concluye, a la postre, en la norma fundante básica presupuesta. La norma fundante básica, hipotética en ese sentido, es así el fundamento de validez supremo que funda la unidad de esta relación de producción.

1.2 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Los principios generales del derecho son construcciones doctrinales o ideas y conceptos elaborados o propuestos por la doctrina. Son los principios más generales de la ética social, derecho natural o axiología jurídica, descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual.

Son criterios o entes de razón que expresan un juicio acerca de la conducta humana a seguir en cierta situación. Su fundamento es la naturaleza humana racional, social y libre; ellos expresan el comportamiento que conviene al hombre seguir en orden a su perfeccionamiento como ser humano.

Los principios generales del derecho no dependen del que estén reconocidos o sancionados por la autoridad política, sino que son obligatorios porque definen un comportamiento que la razón descubre ser necesario para el perfeccionamiento del hombre.

Existe discrepancia entre estudiosos del derecho acerca de si los principios generales del derecho son externos al derecho positivo o si son una parte de él.

- 1) Según la posición de la escuela del derecho natural racionalista, estos principios son partes del derecho natural entendido como orden jurídico separado del derecho positivo.
- 2) De acuerdo con la teoría positivista, serían una parte del derecho positivo, de tal manera que nunca se podría imponer una obligación que no fuera sancionada por el mismo ordenamiento positivo, ya que cada ordenamiento positivo tiene sus particulares principios generales y que no existen principio jurídicos de carácter universal.
- 3) Conforme a la teoría racionalista, el derecho siempre es obra de la razón, aun cuando su cumplimiento se asegura por la coacción del poder público, por tal motivo los principios generales del derecho son una parte muy importante de la ciencia jurídica. El que estén o no incorporados en una legislación determinada no tiene relevancia alguna, así como que un determinado gobierno desarrolle una política que acepta o rechaza un principio de economía política, no hace que tal principio sea parte o no de la ciencia económica.

El doctor Leonel Pereznieto Castro² señala que resulta indiscutible que la doctrina, constituida por el conjunto de opiniones de los estudiosos del derecho, tiene gran importancia respecto de estos principios, ya que no hay duda de que tales opiniones son consideradas por el legislador al crear la ley y por el juzgador cuando la interpreta; *“sobre todo en la actualidad, con la rápida evolución del derecho y la aparición o el desarrollo de diversas disciplinas, el legislador debe estudiar y analizar la doctrina para formular sus iniciativas o para contar con más y mejores elementos de información para su discusión”*.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos quedó establecido en su artículo 14 la importancia que tienen los principios generales del derecho en la legislación mexicana al señalar que en los juicios de orden civil las sentencias deben fallarse conforme a la letra o interpretación de la ley y a falta de ésta deberá fundarse en los principios generales del derecho.

Son muchos los principios generales del derecho, por lo que, para el presente estudio resultaría innecesario hacer una enumeración exhaustiva de ellos, además al ser el Derecho una materia tan dinámica, día a día el estudio de la doctrina ha hecho que el número y contenido de tales principios han ido variando y al estar abocado el presente trabajo al estudio de la constitucionalidad de las multas a que se refiere el artículo 304 de la Ley del Seguro Social, es importante revisar los principios de constitucionalidad, de proporcionalidad y de equidad tributaria.

1.2.1 PRINCIPIO DE CONSTITUCIONALIDAD

El principio de supremacía constitucional establece que sólo la Constitución es suprema en la República; ni el gobierno federal, ni la autonomía de sus entidades, ni los órganos del Estado que desempeñan y ejercen las funciones gubernativas son soberanos; de ahí que de la Constitución se derivan la legalidad o ilegalidad de las leyes ordinarias. Las leyes ordinarias no pueden ser contrarias ni a precepto, ni a la voluntad del legislador que es el representante del pueblo. No han de contradecir a los lineamientos concretos, específicos y al significado del contenido constitucional.

Uno de los conceptos fundamentales en materia jurídica tributaria, es el principio de constitucionalidad, desprendiéndose de éste que las leyes tributarias deben estar sometidas a la Constitución, esto es, que no sólo las

² Pereznieto Castro, Leonel. *Introducción al Estudio del Derecho*. 4ª Edición, Oxford, México, 2002, pág. 244.

relaciones jurídico-tributarias deben sujetarse a las leyes previstas, sino que además estas leyes deben estar fundamentadas en los preceptos constitucionales correspondientes. Al expedirse la norma tributaria siempre debe respetarse el principio jerárquico de que dicha normatividad debe emanar de la Constitución y sus disposiciones deben estar alineadas a ésta, ya que los principios tributarios plasmados en la Constitución son el fundamento de las relaciones jurídico-tributarias entre el Estado y el gobernado; por lo tanto, si las leyes tributarias no los contemplasen carecerían de validez ya que estaríamos hablando de leyes inconstitucionales.

La Constitución es el punto inicial de todas las demás leyes; las normas constitucionales están por encima de todas las demás, por lo que éstas deben nacer con base en la Constitución. No es concebible una ley que regule una situación que no esté prevista en la Constitución, por lo que todas las leyes que surjan deberán emanar de ésta, que es la Ley Suprema o Fundamental de todas las leyes.

Más adelante analizaremos si las multas fiscales se apegan al principio de constitucionalidad, es decir si el constituyente plasmó en la Constitución Federal la facultad para que las autoridades fiscales puedan sancionar mediante la multa a los gobernados que infringen alguna disposición legal en materia tributaria. Mucho se ha discutido si la constitucionalidad de las multas está comprendida en el artículo 21 ó está implícita en las facultades que tiene el Congreso para imponer contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, de acuerdo con el artículo 73 fracciones VII y XXIX.

1.2.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Este principio en su aspecto general se expresa como la relación de conformidad que existe entre el todo y cada una de sus partes o de cosas relacionadas entre sí. En el Derecho Tributario este principio establece que la carga tributaria para sufragar los gastos públicos se ajuste a la capacidad económica de los sujetos obligados.

Fernando Lanz Cárdenas³ manifiesta que sus antecedentes son las ideas de Adam Smith, el cual señalaba que los súbditos deberían contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a sus ingresos; que en la medida que se aplicara este criterio podría hablarse de equidad de los impuestos. Este principio fue recogido por la Declaración de los Derechos del Hombre y

³ *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, UNAM, México, 2004, pág. 3024.

del Ciudadano de la Revolución Francesa de 1789 que decía: *para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades*. En México este principio aparece por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano de 1822, el cual señalaba como obligación de los habitantes del imperio la de contribuir *en razón de sus proporciones*.

El principio de proporcionalidad está enfocado aritméticamente para referirlo a la parte alícuota de un todo; sobre este principio puede establecerse que la totalidad de personas físicas y morales deben contribuir al gasto público, que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al tipo plasmado en la ley fiscal; los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción, cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades, es decir en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado.

Proporcionalidad significa, reciprocidad entre las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí; en virtud de lo anterior, sostengo que en materia fiscal debe existir una debida concordancia entre las contribuciones previstas en leyes de ingresos de la Federación, sus leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos, por lo que éstos últimos, deben contribuir en función de su respectiva capacidad económica, es decir, en la proporcionalidad de sus ingresos, debiendo existir con antelación una relación de causa efecto del origen que motiva la obtención del ingreso con el de la carga tributaria, debiéndose distribuir justamente las cargas tributarias entre fuentes de riqueza disponibles y existentes.

Bajo este principio de proporcionalidad el sistema tributario mexicano determina los lineamientos esenciales consagrados en la Constitución, sin perder de vista que sólo los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por el gobernado pueden ser fiscalmente afectados y tan sólo en una parte alícuota de los mismos; es decir, un contribuyente debe de contar con capacidad económica para dar cumplimiento a su obligación fiscal, al obtener ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de dicha contribución, de lo contrario se estaría violando este principio básico.

Abordo este principio de proporcionalidad para someter más adelante a escrutinio las multas reguladas en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social a fin de determinar su constitucionalidad; tomando en cuenta que nuestra Constitución Federal recoge en el artículo 31, fracción IV los principios de proporcionalidad y equidad tributarias en el pago de contribuciones para los gastos públicos, con sujeción a esta disposición

suprema el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; también precisa en el citado artículo que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Por lo tanto, la multa fiscal al ser una sanción y por lo tanto un accesorio de las contribuciones, debe estar regulada por los mismos principios de proporcionalidad y equidad tributarias que consagra la Constitución Federal.

1.2.3 PRINCIPIO DE EQUIDAD IMPOSITIVA

Uno de los principios característicos de un sistema tributario es el de la equidad impositiva, que significa gravamen igual a personas en igual situación, y gravamen adecuado a personas en situación diferente.

Este concepto está íntimamente relacionado con el principio de proporcionalidad, ya que ambos conjunta o separadamente dan la idea de justicia, es por ello que el espíritu del legislador al establecer estos principios en el artículo 31 fracción IV constitucional, fue precisamente que los impuestos sean justos y acordes con cada persona sujeta a dichas contribuciones.

Los sistemas impositivos se han estructurado con base en los principios del beneficio o al de la capacidad de pago, sin embargo cada vez son más los sistemas que basan la imposición de contribuciones partiendo del principio de capacidad de pago, según el cual cada persona debe pagar de acuerdo con sus facultades para afrontar la carga impositiva, evaluada en función de sus ingresos, de su riqueza o de sus gastos.

El principio de equidad tributaria ha sido cuestionado respecto a que parece ser más un término económico que jurídico, sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha defendido su contenido netamente jurídico al sostener que la equidad exige el respeto al principio de igualdad, tratando a los iguales de igual manera y dar otro tratamiento a los que no se encuentren en igual situación.

En resumen, la equidad tiene que ver con dar igual trato a los causantes que se ven afectados por una misma ley tributaria e impuesto si las circunstancias del hecho generador son fundamentalmente equiparables; esto significa que los gobernados deben ser tratados por igual

cuando se sitúen en el mismo tipo legal, debiendo solamente variar tarifas tributarias aplicadas de acuerdo a la capacidad económica y contributiva de éstos, atendiendo a la riqueza que se gana, a la riqueza que se gasta y a los beneficios que obtiene el particular de sus actividades económicas.

El legislador, al momento de estatuir las cargas impositivas en una norma fiscal, deberá respetar este principio constitucional, estableciendo en ellas los parámetros y tarifas progresivas, evitando con ello que se quebranten derechos inherentes y fundamentales de los causantes. Este mismo criterio deberá observarse cuando imponga multas a los contribuyentes como sanción a las infracciones en que éste incurre dolosa o culposamente. De no cumplirse con este principio fundamental en el sistema tributario, tales disposiciones resultarán violatorias a la Ley Suprema.

1.3 LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES

A fin de mantener un equilibrio social y que se fomente la superación de la sociedad y el mantenimiento del orden jurídico, es obligación del Estado reconocer, respetar y proteger los derechos de los gobernados, mediante la creación de un orden jurídico social que permita el libre desenvolvimiento de las personas, de acuerdo con su propia y natural vocación individual y social.

Este capítulo abordará las garantías específicas contempladas en la Constitución Federal, las cuales frecuentemente son violentadas por parte de la autoridad cuando ésta sanciona al gobernado que incumple con alguna obligación.

1.3.1 CONCEPTO DE GARANTÍAS INDIVIDUALES

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española⁴ la palabra garantía tiene las siguientes acepciones: *efecto de afianzar lo estipulado, cosa que asegura y protege contra algún riesgo o necesidad.*

La doctrina no se ha puesto de acuerdo en la acepción estricta y específica que debe tener el concepto de "garantías" en el derecho. La diversidad de definiciones sobre lo que debe entenderse por garantía obedece

⁴ Real academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. XXI Edición. Espasa Calpe, Madrid, 1992, Tomo I, pág.1022.

a que sus autores toman la idea respectiva en su sentido amplio o lato, sin contraerla al campo donde específicamente debe ser proyectada.

He aquí algunos conceptos:

- ◆ Ignacio Burgoa⁵, dice que son *diversos tipos de seguridades o protecciones a favor de los gobernados dentro de un estado de derecho, en donde la actividad del gobierno está sometida a normas preestablecidas que tienen como sustento el orden constitucional.*
- ◆ Isidro Montiel y Duarte⁶ la definió como *todo medio consignado en la Constitución para asegurar el goce de un derecho.*
- ◆ Martha Elba Izquierdo⁷ se refiere a ellas como *las que protegen al individuo en sus derechos, ya que éste puede hacer todo, excepto lo que la ley le prohíbe; en cambio las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite... en consecuencia, implican lo que se establece como derechos del gobernado frente al poder público.*

Analizando los diferentes conceptos revisados de garantías individuales, podría decir que las garantías individuales son los derechos del hombre, inherentes a su condición y naturaleza humanas, reconocidos, respetados y protegidos por el Estado a través de la Constitución, para que nadie esté por encima de ellos o se sienta con atribuciones para vulnerarlos.

1.3.2 LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES Y LOS DERECHOS HUMANOS

La simple mención de la frase “garantías individuales” trae de inmediato a la mente el concepto tan popularizado en nuestros días de “derechos humanos” o también llamados “derechos del hombre”, a tal grado que en ocasiones en la práctica llegan a confundirse.

Jorge Carpizo⁸ hace una primera distinción entre ambos conceptos al decir que los derechos humanos o del hombre son ideas generales y abstractas, en cambio las garantías individuales son ideas individualizadas y concretas; es decir que las garantías tienen como fin asegurar y proteger, en cambio los derechos fundamentales son aquellos que la garantía protege y asegura.

⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. 40ª Edición. Porrúa, México, 2008, pág.22.

⁶ Montiel y Duarte, Isidro. *Estudio sobre garantías individuales*. 3ª Edición, Porrúa, México, 1979, pág.26.

⁷ Izquierdo Muciño, Martha Elba. *Garantías individuales*. 2ª Edición, Oxford, México, 2007, pág. 16.

⁸ Carpizo, Jorge. *Derecho Constitucional*. 4ª Edición, Porrúa, México, 2007, pág.70.

Dicho de otra manera las garantías son los vehículos creados por el Estado en su marco jurídico regulatorio a través de los cuales los derechos del hombre están protegidos.

Los derechos humanos no tienen vigencia positiva hasta en tanto no se reconozcan por las normas del derecho vigente; una vez reconocidas se llaman garantías, pero a su vez estas garantías no existirían si no se dan previamente las exigencias del hombre llamados derechos humanos o fundamentales, por más generales y abstractos que éstos puedan ser.

1.3.3 LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES Y LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Al igual que los derechos humanos, los principios generales del derecho no tienen vigencia positiva hasta en tanto no se reconozcan por las normas del derecho vigente y, una vez reconocidos se llamarán garantías constitucionales. Muchas veces estos principios no quedan plasmados en la Constitución de manera explícita y ordenada, sino que los encontramos expresados a través de una o varias garantías individuales o sociales, que al rigor del escrutinio podemos identificarlos; en otras ocasiones los descubrimos a primera vista porque conservan el nombre con el que la doctrina los reconoce.

Respecto a lo anteriormente comentado, el Dr. Burgoa⁹ dice que las garantías individuales al tener prevalencia sobre cualquier norma o ley secundaria que se les contraponga, están investidas y por lo tanto incluidas en el principio de supremacía constitucional consignado en el artículo 33 de la Ley Suprema; de igual manera, al ser parte integrante de la Constitución, están investidas del principio de rigidez constitucional, en el sentido de que no pueden ser modificadas o reformadas por el poder legislativo ordinario, sino por un poder extraordinario integrado en los términos del artículo 135 constitucional.

Aplicando una visión quizá demasiado reduccionista respecto a los principios en los que están englobadas las garantías individuales, podríamos utilizar una de las clasificaciones doctrinales de dichas garantías para afirmar que éstas se encuentran contenidas en los principios de igualdad, de libertad y de seguridad jurídica.

⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Garantías Individuales*. 40ª Edición, Porrúa, México, 2008. pág.34.

1.3.4 CLASIFICACIÓN DE LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES

La declaración de garantías individuales que contiene nuestra Constitución Federal abarca más de ochenta. Todas las clasificaciones que los estudiosos del derecho han hecho al respecto se justifican únicamente por motivos didácticos.

Una primera clasificación general de las garantías individuales sería partiendo de dos criterios fundamentales: uno que nace de la formalidad misma de la *obligación estatal*, surgida de la relación jurídica que implica la garantía individual, y otro que toma en consideración el contenido mismo de los *derechos públicos* subjetivos que de la mencionada relación se forman en beneficio del gobernado.

La obligación estatal puede consistir en un no hacer o en un hacer a favor del gobernado por parte de las autoridades, la primera impone al Estado y a sus autoridades una abstención, una conducta pasiva de no violar, de no vulnerar, de no prohibir; en el segundo caso la forma positiva, el Estado y sus autoridades están obligados a realizar en beneficio del gobernado una serie de prestaciones, hechos, actos, es decir, a desempeñar un comportamiento activo, tales como la observancia de ciertos requisitos o formalidades, entre muchos más.

Tomando en consideración el contenido del derecho subjetivo público, las garantías individuales pueden ser: de igualdad, de libertad, de propiedad y de seguridad jurídica. El Dr. Ignacio Burgoa¹⁰ señala que esta clasificación ha sido adoptada históricamente por diversos documentos jurídico-políticos, entre los que se encuentran: la Declaración Francesa de 1789; en México, la Constitución de Apatzingán de 1814 y, en el Acta de Reformas de 1847.

Clasificación de las garantías individuales:

- ◆ Garantías de igualdad
- ◆ Garantías de libertad
- ◆ Garantías de propiedad
- ◆ Garantías de seguridad jurídica

¹⁰ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Garantías Individuales*. 40ª Edición, Porrúa, México, 2008, pág. 35.

a) GARANTÍAS DE IGUALDAD

Estas garantías tienen el objeto evitar los privilegios injustificados y colocar a todos los gobernados en la misma situación frente a la ley. La igualdad jurídica consiste en evitar las distinciones que se hagan por raza, sexo, edad, religión, profesión, posición económica.

b) GARANTÍAS DE LIBERTAD

Estas garantías se refieren al derecho de elegir aquello que es bueno para una persona. La libertad no sólo incluye a la persona física, sino que también es aplicable a la persona moral. La Constitución comprende entre otras libertades las siguientes: para la planeación familiar, de trabajo, de tránsito, de pensamiento, a la información, de imprenta, de conciencia, de culto, de reunión con fines políticos, de manifestación pública, entre otras.

c) GARANTÍAS DE PROPIEDAD

Al no ser la propiedad un derecho natural e imprescriptible del hombre, sino una forma en que el Estado le permite atribuirse un bien o cosa, las garantías individuales determinan qué bienes son susceptibles de disponerse, así como las formas y los tiempos para su disposición.

d) GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA

Son los requisitos y formas que debe observar el Estado al ejercer un acto de autoridad sobre el gobernado; son pues, derechos y principios de protección a favor del gobernado.

He aquí algunas de estas garantías:

- ◆ Derecho de petición.
- ◆ Irretroactividad de la ley.
- ◆ Privación de derechos sólo mediante juicio seguido con las formalidades del proceso.
- ◆ Prohibición de aplicar la analogía y la mayoría de razón en los juicios penales.
- ◆ Principio de autoridad competente.
- ◆ Mandamiento judicial escrito, fundado y motivado para ser molestado.
- ◆ Detención sólo con orden judicial y precisión de los requisitos que debe satisfacer la orden de aprehensión.

- ◆ Plazos máximos en los que el Ministerio Público puede retener a un individuo.
- ◆ Requisitos de las órdenes de cateo.
- ◆ Abolición de prisión por deudas de carácter puramente civil.
- ◆ Expedita y eficaz administración de justicia.
- ◆ Prisión preventiva sólo por delitos que tengan pena corporal.
- ◆ Prohibición de toda incomunicación, intimidación o tortura del inculcado.
- ◆ Prohibición de penas infamantes y multas excesivas.
- ◆ Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

1.3.5 LA GARANTÍA DE PROHIBIR MULTAS EXCESIVAS

El artículo 22 Constitucional señala en su primer párrafo lo siguiente:

Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

La primera duda que surge al estudiar esta garantía es la definición misma del concepto, de ahí que la pregunta obligada es ¿Qué debemos entender por multa excesiva? ya que ni la Constitución, ni las leyes secundarias la definen; la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha pretendido llenar este vacío legal-conceptual estableciendo ciertos criterios sobre lo que debemos entender por multa excesiva, sin embargo, este ejercicio no ha dejado satisfecho a muchos estudiosos del derecho.

Cuando me propuse abordar para su estudio el tema relativo a la garantía constitucional sobre la prohibición de las multas excesivas, analicé el contexto en que se expresó esta garantía, además de indagar si había alguna otra disposición en la Constitución que se relacionara con este tema, a fin de poder establecer una analogía en su definición.

Nunca más nuestra Ley Suprema se vuelve a ocupar del concepto *multas excesivas*; sin embargo encontré que en su artículo 21 el Constituyente otorgó facultades a las autoridades administrativas para sancionar a los gobernados cuando éstos infrinjan los reglamentos gubernativos y de policía, estableciendo sanciones y delimitando su monto cuando éstas llegaran a ser económicas, en los siguientes términos:

“... ”

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

...”

Considero que las disposiciones contenidas en el anterior artículo relativas a los topes que las sanciones deben tener, deberían ser parte de la garantía de prohibir multas excesivas y, por lo tanto, ser tomados en cuenta por el Poder Legislativo al crear leyes que establezcan medidas económicas de coacción, entendidas como multas, también por el Poder Ejecutivo al momento que las autoridades emiten este tipo de resoluciones sancionando económicamente al infractor y, al Poder Judicial al momento de dictar sentencia en el juicio donde el gobernado invoque la violación de esta garantía.

Se que habrá muchas voces que no compartan conmigo este argumento, sin embargo en el tercer capítulo abordaré con mayor detalle el tema y expondré mis razonamientos para sustentar mi dicho.

CAPÍTULO SEGUNDO

EL SEGURO SOCIAL COMO INSTRUMENTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL

La Seguridad Social nace en Alemania, con la Ley del Seguro de Enfermedad, en 1883; sin embargo, la expresión "Seguridad Social" se populariza a partir de su uso por primera vez en una ley en Estados Unidos, concretamente en la *Social Security Act* de 1935. Posteriormente, el concepto fue ampliado por Sir William Beveridge en el "Informe Beveridge" con el llamado *Social Insurance and Allied Services Report*, de 1942, con las prestaciones sanitarias y la constitución del Servicio Nacional de Salud Británico.

Los orígenes de la seguridad social en México sucedieron en los estados de México y Nuevo León, los que en 1904 y 1906, respectivamente, expedieron leyes sobre accidentes de trabajo con la finalidad fijar responsabilidades a los empleadores cuando ocurriera un accidente de trabajo o deviniera la muerte del trabajador a su cargo.

En la Constitución de 1917, el artículo 123 le da existencia al Seguro Social al declarar *de utilidad social el establecimiento de cajas de seguros populares como los de invalidez, de vida, de cesación involuntaria en el trabajo de accidentes y de otros con fines similares.*

En 1929 se modificó la fracción XXIX del artículo 123 constitucional, expresando que *se considera de utilidad pública la expedición de la ley del seguro social y ella comprenderá seguros de invalidez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes y otros con fines análogos.*

Este cambio en la Constitución Federal, dio pie para que naciera el Instituto Mexicano del Seguro Social con la publicación de la Ley del Seguro Social en el Diario Oficial de la Federación del 19 de enero de 1943. Desde la fecha de su creación, el IMSS tiene el carácter de organismo descentralizado, con la finalidad de proporcionar el servicio público de seguridad social.

En 1944 se reformó el artículo 135 de la Ley del Seguro Social para conferirle la calidad de fiscal a las aportaciones y darle al IMSS el carácter de organismo fiscal autónomo; otorgándosele desde entonces facultades expresas para determinar los créditos a su favor y precisar las bases para su liquidación,

fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, dándole plena competencia tributaria.¹¹

2.1 CONCEPTO DE SEGURIDAD SOCIAL

Muchas voces autorizadas se han dado a la tarea de definir la seguridad social, he aquí algunas:

González Posada señala que es el conjunto de medidas que un estado moderno emplea para liberar a los ciudadanos del peligro de la indigencia.¹²

Agustín Pérez Leñero precisa que es parte de las ciencias políticas que, mediante instituciones técnicas adecuadas de ayuda, previsión o asistencia, tiene por fin defender y propulsar la paz y prosperidad general de la sociedad a través del bienestar individual de todos sus miembros.¹³

Por su parte, Luis Ávila Salcedo considera que se concreta en el conjunto normas jurídicas que, mediante instituciones de previsión o seguro social, otorgan a la persona física el derecho a prestaciones asistenciales y económicas ante el acaecimiento de las contingencias sociales, determinadas expresamente en la ley, con el fin de procurar de manera inmediata una existencia decorosa para él y sus dependientes económicos, cuyo derrotero inmediato será proyectado al bienestar general, garantizado por el poder coercitivo del Estado.¹⁴

Ángel Guillermo Ruiz Moreno, la define como el conjunto de iniciativas y normas del Estado, principalmente de índole jurídico, creadas y dirigidas para atemperar o disminuir la inseguridad, así como los males que padecen los trabajadores, vistos como clase social económicamente débil, dentro y fuera del trabajo.¹⁵

La Organización Internacional del Trabajo, (OIT), en un documento publicado en 1991 denominado "Administración de la Seguridad Social" la

¹¹ Ávila Salcedo, Luis. *La seguridad social y el Instituto Mexicano del Seguro Social*. Porrúa, México, 2007, pág. 99.

¹² González Posada, "La seguridad social" y, Agustín Pérez Leñero, "Principios de Seguridad Social" citados por José Ramírez Oelrich, "Seguridad Social" Tesis Profesional. UNAM, Facultad de Derecho, México, 1965, págs. 22 y 23.

¹³ Ídem.

¹⁴ Ávila Salcedo, Luis. *La seguridad social y el Instituto Mexicano del Seguro Social*. Porrúa, México, 2007, pág. 22.

¹⁵ Ruiz Moreno, Ángel Guillermo. *Nuevo Derecho de la Seguridad Social*. 13ª Ed. Porrúa, México, 2008, págs. 31 y 32.

definió como *la protección que la sociedad proporciona a sus miembros, mediante una serie de medidas públicas, contra las privaciones económicas y sociales que, de no ser así, ocasionarían la desaparición o una fuerte reducción de los ingresos por causa de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo, o enfermedad laboral, desempleo, invalidez, vejez y muerte; y también la protección en forma de asistencia médica y de ayuda a las familias con hijos.*¹⁶

Después de analizar diferentes conceptos de la seguridad social, considero que la seguridad social es el instrumento jurídico y económico que establece el Estado para garantizar a todo gobernado que se encuentre en el supuesto normativo, el derecho a la subsistencia y a la salud, a través del reparto equitativo del ingreso nacional y por medio de prestaciones del seguro social, quedando amparado contra los riesgos profesionales y sociales.

2.2 OBJETIVO DE LA SEGURIDAD SOCIAL

No obstante que las diversas definiciones presentadas con antelación hacen referencia a los fines que persigue la seguridad social, es la propia Ley del Seguro Social la que en su artículo 2° precisa que su finalidad es garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, incluyendo el otorgamiento de una pensión que será garantizada por el Estado; para tal efecto, echará mano del instrumento básico creado por el Estado denominado "seguro social", independientemente de otros instrumentos que el Estado haya creado o llegara a crear.

El objetivo de la Seguridad Social es la de velar porque las personas que están en la imposibilidad temporal o permanente de obtener un ingreso, o que deben asumir responsabilidades financieras excepcionales, puedan seguir cubriendo sus necesidades, proporcionándoles, a tal efecto recursos financieros o determinados bienes o servicios; procura el bienestar social relacionado con la protección social o la cobertura de las necesidades socialmente reconocidas, como la pobreza, la vejez, las discapacidades, el desempleo, las familias con niños y otras.

¹⁶ Ruiz Moreno, Ángel Guillermo. *Nuevo Derecho de la Seguridad Social*. 13ª Ed. Porrúa, México, 2008, pág. 43.

2.3 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

El fundamento jurídico primario del derecho de la seguridad social es el artículo 123, Apartado "A", fracciones XII, XIV y XXIX y el Apartado "B", fracciones XI, XIII, y XIV. De estas disposiciones han emanado diversos ordenamientos ordinarios o secundarios, con lo cual queda constituido el actual sistema jurídico de la seguridad social en México.

La fracción XII del Apartado "A" del citado artículo hace referencia a la obligación de los empleadores de proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas; tal obligación se cumplirá mediante las aportaciones que el patrón haga a un fondo nacional de la vivienda, a fin de constituir depósitos a favor de los trabajadores que les permita a éstos obtener créditos baratos y suficientes para adquirir una vivienda.

La fracción XIV del mismo ordenamiento hace responsables a los empleadores por los accidentes y enfermedades de trabajo que lleguen a sufrir los trabajadores en el ejercicio o con motivo del trabajo que realicen; debiendo indemnizar al trabajador si trajo como consecuencia la incapacidad temporal o permanente para trabajar, o a sus beneficiarios derechohabientes si como consecuencia de ello, aquel llegara a morir.

Por su parte la fracción XXIX del Apartado "A" del citado artículo, establece que la Ley del Seguro Social es de utilidad pública, asimismo precisa los servicios que comprenderá dicha ley: seguro de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro que tenga como fin la protección y bienestar de los trabajadores, los campesinos no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

En cambio, las fracciones XI, XIII, y XIV del Apartado "B", se refieren a las obligaciones que tiene el gobierno en su calidad de empleador para con los trabajadores que están a su servicio, incluyendo a sus dependientes económicos; en primer lugar, establece las bases para la organización de la seguridad social tales como los accidentes y enfermedades profesionales, las enfermedades no profesionales y maternidad, la jubilación, la invalidez, la vejez y la muerte, así como la obligación de constituir un fondo para la vivienda; en segundo término, este mismo derecho que tienen los trabajadores civiles a la seguridad social, lo tienen los militares, marinos, personal del servicio exterior, agentes del ministerio público y policías, los cuales se rigen por leyes especiales.

Por último, señala que los puestos que sean clasificados como de confianza también gozarán de los beneficios de la seguridad social.

De los fundamentos antes citados resultan ser cuatro los organismos descentralizados que brindan el servicio público de seguridad social a los sujetos de aseguramiento obligatorio o voluntario; dichos organismos son los siguientes:

- a) El IMSS, creado por la Ley del Seguro Social, que es reglamentaria de la fracción XXIX del Apartado "A".
- b) El ISSSTE, creado por la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, que es reglamentaria de la fracción XI del Apartado "B".
- c) El INFONAVIT, creado por la Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, que es reglamentaria de la fracción XII del Apartado "A".
- d) El ISSFAM, creado por la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, que es reglamentaria de la fracción XIII del Apartado "B".

2.4 LA REGULACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL DE ACUERDO CON LA LEY DEL SEGURO SOCIAL

La Ley del Seguro Social, es sin duda la más importante de todas las fuentes formales del derecho de la seguridad social, ya que la Constitución Federal declara de "utilidad pública" esta ley, y mediante ella se crea el instrumento básico para alcanzar la seguridad social, denominado seguro social.

La Ley del Seguro Social es el modelo que siguieron en México las demás leyes reglamentarias que conforman el marco legal de la seguridad social.

La importancia de la Ley del Seguro Social no radica únicamente por que abarca a toda la clase trabajadora de la iniciativa privada, sino porque dicha ley incluye a otros sectores de la población: trabajadores independientes, profesionistas, comerciantes, artesanos, trabajadores no asalariados, trabajadores domésticos, ejidatarios, comuneros, colonos, pequeños propietarios, empresarios o patrones; por lo tanto, no debemos considerar a la Ley del Seguro Social como una legislación de índole laboral propiamente dicha.

2.4.1 LOS RÉGIMENES DEL SEGURO SOCIAL

El artículo 6º de la Ley del Seguro Social señala los regímenes que comprende el Seguro Social:

I.- El régimen obligatorio.

II.- El régimen voluntario.

El primero está dirigido básicamente a los trabajadores y busca atender diversos aspectos de la seguridad social en el trabajador y sus dependientes, y cuando éste deja de tener la capacidad física y/o mental-intelectual a consecuencia de su edad o por alguna alteración en su salud para prestar un servicio remunerado pueda percibir una pensión por el resto de sus días. En este régimen obligatorio los empleadores deben dar de alta a sus trabajadores en el IMSS; pero hay otros sectores de trabajadores en donde la incorporación al régimen obligatorio es a petición de parte, sin que por ello los seguros, beneficios y prestaciones puedan variar.

En cambio, el régimen voluntario es un seguro que básicamente protege la salud y está dirigido primordialmente a aquellas familias que no cuentan con la cobertura de ningún servicio médico; el artículo 240 de la Ley del Seguro Social establece que todas las familias en México tienen derecho a un seguro de salud para sus miembros, por lo consiguiente pueden celebrar convenio con el IMSS para tener derecho a las prestaciones en especie del seguro de enfermedades y maternidad con apego a las disposiciones reglamentarias respectivas. Este régimen voluntario también abre la posibilidad de que aquellos patrones que estén obligados por contrato ley o contrato colectivo de trabajo a otorgar prestaciones de seguridad social en cuantía superior a las establecidas en la Ley del Seguro Social, puedan contratar con el IMSS estos seguros adicionales.

2.4.1.1 EL RÉGIMEN OBLIGATORIO

El régimen obligatorio es el más importante de los regímenes del seguro social, ya que abarca el mayor número de asegurados y derechohabientes, además de contar con diversos seguros que cubren las necesidades básicas de

la seguridad social, a diferencia del régimen voluntario que solo comprende la salud para la familia.

A decir del artículo 11 de la Ley del Seguro Social, el régimen obligatorio comprende los siguientes seguros:

- a) Riesgos de trabajo.
- b) Enfermedades y maternidad.
- c) Invalidez y vida.
- d) Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.
- e) Guarderías y prestaciones sociales.

2.4.1.1.1 RIESGOS DE TRABAJO

El origen de los seguros sociales en el mundo se inicia a través de la rama del seguro de accidentes de trabajo. Con la aparición de la máquina de vapor se imponen nuevas condiciones de trabajo en las fábricas que repercutieron en insalubridad y accidentes de trabajo, se desarrollaron nuevas enfermedades producto de largas y extenuantes jornadas laborales, así como el hacinamiento en los centros urbanos que acogieron en pésimas condiciones sanitarias la fuerte inmigración proveniente del campo.¹⁷

El número alarmante y creciente de accidentes de trabajo carecían de responsable, ya que las condiciones laborales no las regía un contrato laboral sino civil, por lo tanto los patrones no eran responsables de atender estos riesgos, sino que el propio trabajador debía procurarse la atención médica y aceptar las consecuencias de dichos accidentes ya que se veían como un riesgo que implica trabajar, y con pagar el salario el patrón quedaba liberado de cualquier consecuencia que originara el trabajo. Nació entonces la teoría de la responsabilidad objetiva, estableciendo que *el ordenamiento jurídico imputará la responsabilidad de reparar el daño causado sin mediar culpa o negligencia sino simplemente por la concurrencia de algún factor objetivo previamente determinado que, en el caso de los accidentes de trabajo, se concreta en el*

¹⁷ Mendizábal Bermúdez, Gabriela. *La seguridad social en México*. Porrúa, México, 2007, pág. 228.

*riesgo profesional: el empresario es siempre responsable de los riesgos creados por el mero funcionamiento de su empresa.*¹⁸

Este principio fue recogido por todas las leyes del seguro social del siglo XX y constituye la base de la seguridad social moderna. Nuestra Constitución Federal lo dejó plasmado en el artículo 123, fracción XIV, en los siguientes términos:

Los empresarios serán responsables de los accidentes del trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar; de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aun en el caso de que el patrón contrate el trabajo por un intermediario.

Una vez creadas las leyes reglamentarias en materia de trabajo y seguridad social, la Ley Federal del Trabajo (art. 474), la Ley del Seguro Social (art. 42) y la Ley del ISSSTE (art. 34) definieron los accidentes de trabajo, diciendo que son *toda lesión orgánica o perturbación funcional, inmediata o posterior; o la muerte, producida repentinamente en ejercicio, o con motivo del trabajo, cualquiera que sea el lugar y el tiempo en que dicho trabajo se preste. También se considerará accidente de trabajo el que se produzca al trasladarse el trabajador, directamente de su domicilio al lugar de trabajo, o de éste a aquel.*

De igual manera dichas legislaciones incorporaron y definieron el concepto de enfermedades profesionales, la Ley Federal del Trabajo (art. 475) y la Ley del Seguro Social (art. 43) establecieron que *la enfermedad de trabajo es todo estado patológico derivado de la acción continuada de una causa que tenga su origen o motivo en el trabajo, o en el medio en que el trabajador se vea obligado a prestar sus servicios.*

De esta manera los accidentes y enfermedades profesionales o de trabajo forman parte del seguro de riesgo de trabajo; ya que a pesar de que ocurren de diversa forma, los dos tienen las mismas consecuencias de derecho. En los accidentes de trabajo el hecho se da de manera repentina y en la enfermedad profesional éstos se presentan de forma paulatina, consecuencia de la repetición continuada de alguna actividad objeto de la relación laboral.

¹⁸ Mendizábal Bermúdez, Gabriela. *La seguridad social en México*. Porrúa, México, 2007, pág. 228.

2.4.1.1.2 ENFERMEDADES Y MATERNIDAD

Cierto es que la Ley del Seguro Social no define el concepto de enfermedad general, pero el Reglamento de Servicios Médicos del IMSS, en el artículo 28, fracción I, nos proporciona una clara definición señalando que *enfermedad es toda alteración física o mental en el individuo, provocada por una lesión orgánica o funcional, permanente o transitoria, causada por agentes físicos, químicos o biológicos, que pueden o no imposibilitarlo para el desempeño del trabajo o actividades de la vida diaria y requiere de la atención médica para su preservación, curación o rehabilitación.*

A diferencia de la enfermedad profesional, la enfermedad general es todo estado patológico motivado por una causa que no tenga su origen en el trabajo que se desempeña habitualmente, o en el medio en que preste sus servicios.

En este ramo, el Seguro Social busca extender la protección al núcleo familiar directo del trabajador asegurado, con el objetivo de brindarles atención médica integral respecto a cualquier enfermedad general que pudiesen padecer; no en vano representa la rama de aseguramiento donde mayor número de asegurados se tiene y a la que mayor cantidad de recursos económicos se destinan.¹⁹

Por su parte el ramo de maternidad extiende la protección a la mujer asegurada y a la beneficiaria esposa o concubina del asegurado, que afronte el evento del embarazo y el alumbramiento.

Sujetos con derecho a los servicios médicos.

Como lo expuse anteriormente esta rama cubre además del trabajador y pensionado al núcleo familiar de éstos, de tal suerte que el artículo 84 de la Ley del Seguro social, precisa quienes son las personas amparadas por este seguro:

- 1) El propio asegurado.
- 2) El pensionado por incapacidad permanente total o parcial; por invalidez; por cesantía en edad avanzada y vejez, y por viudez, orfandad o ascendencia.

¹⁹ Mendizábal Bermúdez, Gabriela. *La seguridad social en México*. Porrúa, México, 2007, pág. 254.

- 3) La esposa del asegurado o pensionado, a falta de ésta, la mujer con quien ha hecho vida marital durante los cinco años anteriores a la enfermedad, o con la que haya procreado hijos, siempre que ambos permanezcan libres de matrimonio. Si el asegurado o pensionado tiene varias concubinas ninguna de ellas tendrá derecho a la protección.
- 4) El esposo de la asegurada o pensionada, a falta de éste el concubinario, siempre que hubiera dependido económicamente de la asegurada o pensionada, y reúnan los requisitos señalados en el punto anterior.
- 5) Los hijos menores de dieciséis años del asegurado y de los pensionados.
- 6) Los hijos del asegurado o pensionado cuando no puedan mantenerse por su propio trabajo debido a una enfermedad crónica, defecto físico o psíquico, hasta en tanto no desaparezca la incapacidad que padecen o hasta la edad de veinticinco años cuando realicen estudios en planteles del sistema educativo nacional.
- 7) El padre y la madre del asegurado o pensionado que vivan en el hogar de éste.

2.4.1.1.3 INVALIDEZ Y VIDA

La invalidez para trabajar, así como la muerte misma, son dos contingencias que el ser humano debe afrontar se halle o no vinculado en una relación de trabajo. Esa imposibilidad de prestar un trabajo remunerado debe diferenciarse de la incapacidad total y permanente generada por un accidente o enfermedad de trabajo, la diferencia radica en la causa que origina dicha imposibilidad, en el primer caso ocurre por causas ajenas al trabajo y en el segundo el trabajo es quien lo causa. Por lo tanto, la invalidez y muerte del trabajador, tienen un tratamiento diferenciado por el legislador al expedir la Ley del Seguro Social, ya que aquí no hay responsables pero sí sujetos desamparados (el trabajador mismo imposibilitado para ganarse la vida y los familiares que dependen económicamente de él) a los que hay que proteger; por lo que en este apartado abordaremos en qué consiste y qué beneficios existen para quien inevitablemente se enfrenta a estos sucesos.

A. Del ramo de invalidez.

La propia Ley del Seguro Social en su artículo 119 define lo que debemos entender como invalidez, estableciendo que ésta sobreviene cuando el asegurado se halle imposibilitado para procurarse, mediante un trabajo igual, una remuneración superior al cincuenta por ciento de su remuneración habitual percibida durante el último año de trabajo y que esa imposibilidad derive de una enfermedad o accidente no profesionales.

Para que un trabajador al que se le dictamine un estado de invalidez pueda tener el derecho a la pensión y demás prestaciones que la ley establece es necesario que al momento en que ésta se declare el trabajador tenga cotizadas al Instituto doscientas cincuenta semanas de cotización, salvo que el dictamen determine el setenta y cinco por ciento o más de invalidez sólo se le requerirá que tenga acreditadas ciento cincuenta semanas de cotización.

B. Del ramo de vida

El llamado seguro de vida no es otra cosa que un seguro que opera o se activa con la muerte del trabajador que haya cotizado ciento cincuenta semanas, o pensionado por invalidez; en este caso el Instituto otorga a sus familiares derechohabientes las siguientes prestaciones:

- 1) Pensión por viudez; se otorga a la esposa o concubina, o al esposo o concubinario del asegurado(a) o pensionado(a). La pensión será equivalente al noventa por ciento de la pensión que le hubiera correspondido al trabajador en caso de invalidez.
- 2) Pensión por orfandad; se otorga a cada uno de los hijos menores de dieciséis años; alcanzados los dieciséis años la pensión podrá prorrogarse hasta los veinticinco, siempre que el huérfano se encuentre estudiando en los planteles del sistema educativo nacional. La pensión será equivalente al veinticinco por ciento de la pensión que le hubiera correspondido al trabajador en caso de invalidez, o del treinta por ciento si fuere huérfano de padre y madre.
- 3) Pensión por ascendencia; a falta de viuda, viudo, huérfanos, concubina o concubinario, los ascendientes que dependían económicamente del asegurado o pensionado fallecido tendrán derecho a una pensión equivalente al veinte por ciento de la pensión por invalidez que el asegurado hubiese gozado.

El total de las pensiones otorgadas a la viuda o concubina y a los huérfanos no deberá exceder del monto de la pensión de invalidez que le hubiese correspondido al asegurado o le correspondiera al pensionado; de llegar a exceder el monto se reducirán de manera proporcional cada una de ellas.

2.4.1.1.4 RETIRO, CESANTÍA EN EDAD AVANZADA Y VEJEZ

El seguro de retiro tiene su antecedente en el llamado sistema de ahorro para el retiro, que entró en vigor el 1° de mayo de 1992; el famoso SAR se trataba de una simple aportación adicional del patrón equivalente al 2% del salario del trabajador, cuyo monto se realizaba en cuentas individuales de los trabajadores abiertas en el sistema bancario nacional. Los seguros de cesantía en edad avanzada y vejez ya los contenía la vieja Ley del Seguro Social de 1973.

La Ley del Seguro Social de 1997 incorporó un nuevo sistema de ahorro para cuando el trabajador alcanzara la edad del retiro, este modelo es una copia del modelo chileno principalmente, mediante el cual se personalizan los ahorros mediante las cuentas individuales abiertas ante las administradoras de fondos para el retiro, popularmente llamadas AFORES, una nueva y costosa forma de administrar los ahorros de los trabajadores.

Este seguro le genera una carga de trabajo al IMSS, ya que éste hace el papel de emisor de la liquidación, de cobrador de las cuotas generadas, y de ejecutor en el caso de que los patrones no cubran los importes de este seguro; sin embargo el monto de estas aportaciones no ingresa a las arcas del Instituto, sino a las administradoras de fondos para el retiro.

I. Del ramo de cesantía en edad avanzada

La Ley del Seguro Social en su artículo 154 establece que la cesantía en edad avanzada se da cuando el trabajador asegurado queda privado de trabajo remunerado a partir de los sesenta años de edad, y ha cotizado al Instituto cuando menos mil doscientas cincuenta semanas.

II. Del ramo de vejez

Para gozar del seguro de vejez, es necesario que el trabajador asegurado haya cumplido sesenta y cinco años de edad y tenga cotizadas al Instituto cuando menos mil doscientos cincuenta semanas.

En ambos casos, una vez cubiertos los requisitos para tener derecho a la pensión, los asegurados podrán disponer de su cuenta individual a fin de disfrutar de la pensión, teniendo dos opciones al respecto:

- ◆ Primera, contratar con una aseguradora una renta vitalicia que se actualice anualmente con el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- ◆ Segunda, mantener el saldo de su cuenta individual en una AFORE y realizar retiros programados.

2.4.1.1.5 GUARDERÍAS Y PRESTACIONES SOCIALES

Ramo del seguro de guarderías

El objetivo de esta prestación es cubrir al trabajador el riesgo de no poder proporcionar cuidados durante su jornada de trabajo a sus hijos durante la primera infancia. Ampara a la mujer trabajadora y al trabajador viudo o divorciado o aquel que judicialmente se le hubiera confiado la custodia de los hijos, también podrá extenderse a los asegurados que por resolución judicial ejerzan la patria potestad y la custodia del menor. Cuando hablamos de "primera infancia" nos referimos al infante a partir de los 43 días de nacido y hasta cumplir cuatro años de edad, pues a partir de este momento el menor debe asistir a la educación pre-escolar.

La prestación es únicamente en especie ya que el servicio de guardería comprende el aseo, la alimentación, el cuidado de la salud, la educación y la recreación de los infantes.

Ramo de prestaciones sociales.

Las prestaciones sociales tienen como finalidad el fomento de la salud, la medicina preventiva, el autocuidado y la elevación general de los niveles de

vida de la población, mediante estrategias que mejoren su economía y la integridad familiar, atención especial a pensionados.

2.4.1.1.6 SUJETOS DE ASEGURAMIENTO AL RÉGIMEN OBLIGATORIO

El más importante de los regímenes del seguro social es el obligatorio, ya que en él se reúnen el mayor número de asegurados y derechohabientes del país, quienes disfrutan, como ya lo vimos, del más amplio esquema de seguros que otorga el IMSS. Pero ahora la interrogante es fundamental para continuar con este estudio, ¿Quiénes son las personas que deben ser sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio? Al respecto el artículo 12 de la cita ley nos da la respuesta, en los siguientes términos:

I.-Las personas que prestan a otras de carácter físico o moral un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen, indistintamente de su personalidad jurídica o la naturaleza económica, aun cuando esté exento del pago de contribuciones.

Estos son los trabajadores subordinados en general, contemplados en el Apartado "A" del artículo 123 de la Constitución Federal. Es por ello que bastará la simple presunción de la existencia de una relación de trabajo subordinado para que nazca la obligación de incorporarlos al régimen obligatorio del seguro social y desde luego la obligación de realizar sus contribuciones al IMSS.

El elemento esencial que determina la existencia de una relación laboral es la subordinación, entendida ésta como el poder jurídico de mando que tiene el patrón, correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio.²⁰

II.-Los socios de sociedades cooperativas.

El alcance de esta fracción rebasa el anterior texto legal que limitaba la incorporación obligada tan sólo a los miembros de las sociedades cooperativas de producción. Es probable que esta ampliación se deba al abuso en que han incurrido pseudoempresarios que han constituido en sociedades cooperativas a verdaderas empresas mercantiles, con el firme propósito de evadir el pago de las aportaciones de seguridad social. En la actualidad las llamadas *outsourcing* o empresas dedicadas a la colocación de personal, se están viendo copadas

²⁰ Ruiz Moreno, Ángel Guillermo. *Nuevo Derecho de la Seguridad Social*. 13ª Ed. Porrúa, México, 2008, pág. 389.

por las autoridades recaudatorias (SAT, IMSS, INFONAVIT) para que cumplan con las obligaciones sociales que la ley les impone. La SHCP ha intensificado las auditorías a dichas empresas; por otra parte, las recientes reformas a la Ley del Seguro Social, publicadas en el DOF el 9 de julio de 2009, hacen responsable solidario al contratante de los servicios de la *outsourcing*, en caso de que ésta no cumpla con sus obligaciones tributarias.

Comparto la opinión del Dr. Ruiz Moreno²¹ en el sentido de que los socios de las sociedades cooperativas no debieran ser considerados como trabajadores, porque con ello se rompe la cultura existente en el derecho cooperativo mexicano.

III.-Las personas que determine el Ejecutivo Federal a través del Decreto respectivo, bajo los términos y condiciones que señala esta Ley y los reglamentos correspondientes.

Con esta redacción de la fracción III el legislador le está transfiriendo facultad para legislar al Presidente de la República, ya que así el titular del Ejecutivo Federal podrá determinar qué otros grupos sociales pueden ser sujetos del régimen obligatorio, también puede establecer derechos y obligaciones de índole contributivo.

Utilizando esta facultad, propia del Poder Legislativo, el Presidente de la República aprobó que los estudiantes de nivel medio superior y superior del país se incorporaran al esquema protector del IMSS, teniendo derecho a las prestaciones en especie de servicio médico.

2.4.2 LAS OBLIGACIONES PATRONALES

Para que el seguro social pueda alcanzar la tan deseada y loable tarea de dar seguridad social a los sectores de la población para los que está dirigido, es importante que se cumpla un conjunto de funciones y actividades vinculatorias y que el sistema de recaudación de las aportaciones se realice de manera correcta y oportuna. Gran parte de esta responsabilidad recae en los patrones, ya que tienen a su cargo obligaciones fundamentales para que Instituto Mexicano del Seguro Social cumpla con esta función social. Si los patrones no realizaran estas tareas a las que la Ley del Seguro Social les obliga, el sistema de seguridad social en México sería una tarea muy difícil de llevarla a buen término, esta es la razón por la que se establecen disposiciones sancionadoras para los patrones que incumplen con su deber.

²¹ Ruiz Moreno, Ángel Guillermo. *Nuevo Derecho de la Seguridad Social*. 13ª Ed. Porrúa, México, 2008, pág. 412

Respecto a la retención y entero de las cuotas, el artículo 38 de la LSS ordena al patrón que en el momento de efectuar el pago de los salarios a los trabajadores *deberá retener las cuotas que a éstos les corresponda cubrir*. Y va más allá para asegurarse que el patrón no eludirá esta obligación al establecer que *cuando no lo haga en tiempo oportuno, solo podrá descontar al trabajador cuatro cotizaciones semanales acumuladas, quedando las restantes a su cargo*.

Si bien el artículo 15 de la Ley del Seguro Social no contiene la totalidad de las obligaciones que tienen los patrones, si contempla gran parte de ellas, quedando plasmadas en dicho artículo las obligaciones más trascendentes; es por ello que, para no omitir detalle alguno, hago la transcripción de las diferentes fracciones de ese artículo e inmediatamente después mi comentario al respecto:

I.-Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto, comunicar sus altas y bajas, las modificaciones de su salario y los demás datos, dentro de plazos no mayores de cinco días hábiles.

Es muy lógico lo dispuesto en esta primera fracción, ya que si el IMSS no cuenta con una base de datos de los patrones, no sería posible contar con la información necesaria para saber qué trabajadores están sujetos a este régimen y menos aun conocer las percepciones de éstos. Es por ello que los llamados movimientos afiliatorios, refiriéndonos a las altas, bajas y modificaciones salariales, le permiten al Instituto elaborar y actualizar ese gran padrón de trabajadores sujetos de aseguramiento. A través de visitas domiciliarias a las empresas, negocios, establecimientos o cualquier lugar en donde se presuma que exista alguna actividad empresarial y halla personal realizando alguna actividad, el IMSS verifica en primer lugar si existen personas prestando servicios personales subordinado para alguna persona física o moral, y en caso afirmativo, si el supuesto patrón y las personas allí congregadas se encuentran debidamente registradas al Instituto, de no ser así el IMSS lleva a cabo los registros correspondientes, independientemente de la sanción que impondrá al patrón por incumplir con sus obligaciones. Para evitar cualquier tipo de sanciones por incumplimiento, el patrón deberá realizar estas gestiones y trámites ante el Instituto dentro de los cinco días hábiles inmediatos siguientes después de ocurrido el evento; no puede dársele un tiempo indefinido para que cumpla con su obligación, ya que de ser así nunca lo haría.

II.- Llevar registros, tales como nóminas y listas de raya en las que se asiente invariablemente el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores, además de otros datos que exijan la presente Ley y sus reglamentos. Es obligatorio conservar estos registros durante los cinco años siguientes al de su fecha.

La actividad cotidiana del patrón en materia laboral debe quedar debidamente registrada y conservarse al menos durante los cinco años siguientes, ya que de esta manera el Instituto podrá verificar información que el patrón le presenta en los movimientos afiliatorios y posteriormente en las cédulas de liquidación de las cuotas obrero patronales. De no ser así el Instituto se vería imposibilitado de verificar o corroborar que el patrón está cumpliendo cabalmente con las cuotas y aportaciones, y por lo tanto que los intereses de los trabajadores y sus familiares derechohabientes, así como los del propio Instituto, no están siendo lesionados por una conducta evasiva del patrón. En caso de incumplimiento utilizará todos los medios coactivos que la ley le otorga para obligar al patrón a cumplir con sus obligaciones. El patrón, por lo tanto, deberá conservar cuando menos la información que le permita al Instituto conocer la base de integración del salario, los días laborados por el trabajador y los cambios salariales de éstos. Esta información deberá formar parte de los registros oficiales del patrón para todo tipo de efectos, sean contables, fiscales, laborales o de seguridad social, debiendo estar sujeta a los principios de consistencia, razonabilidad, validez y confiabilidad. El artículo 297 de la LSS establece que *la facultad del Instituto de fijar en cantidad líquida los créditos a su favor se extingue en el término de cinco años y en consecuencia la obligación de enterar las cuotas y los capitales constitutivos prescribirá a los cinco años*, esta es la razón por la cual el patrón deberá conservar la citada información durante este tiempo.

III.- Determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto.

Esta es la madre de todas las obligaciones de los patrones, ya que todo lo que se le ordena hacer tiene como fin de que el IMSS se allegue de los recursos monetarios necesarios para cumplir con su tarea de la seguridad social. Visto de manera integral, no sólo implica enterar las cuotas a su cargo, sino también determinar y retener las cuotas de los trabajadores, tal como lo ordena el artículo 38 de la LSS. Cuando los patrones evitan registrarse ante el Instituto, no registrar a todos sus trabajadores o los registran con un salario inferior al que en realidad están percibiendo, lo que pretenden es no pagar las cuotas patronales o pagarlas en la menor cuantía posible. De ahí que esta infracción se sancione con multas que pudieran resultar excesivas.

IV.- Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo establecidas por esta Ley y los reglamentos que correspondan.

Pudiera pensarse que estamos repitiendo la fracción II del artículo 15, pero no es así, aunque debo admitir que pudo quedar incluida en esa fracción, si se le hubiese aumentado una frase que dijera más o menos así "Esta información la presentará o proporcionará al Instituto en el momento que le sea requerida". En fin, esta fracción IV se refiere a la obligación de proporcionar información a los representantes del Instituto cuando le sea requerida. Independientemente a la visita domiciliaria, el IMSS puede requerirle al patrón que le presente información o documentación que le permita determinar la contribución o aportación de seguridad social, o sea que pueda verificar o corroborar el cumplimiento de las obligaciones patronales, ya que en consonancia con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación la obligación de determinar las contribuciones corre a cargo del contribuyente, quien tiene obligación de proporcionarle a la autoridad los elementos necesarios para que en su omisión, ésta realice la determinación fiscal.

V.- Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto, las que se sujetarán a lo establecido por esta Ley, el Código y los reglamentos respectivos.

Esta atribución legal del Instituto, como toda autoridad administrativa, tiene el firme propósito de corroborar el cumplimiento de las obligaciones del patrón. Las visitas domiciliarias algunas veces se realizan por sorteo de acuerdo con el tamaño de la empresa, en otras ocasiones se realizarán por haber alguna denuncia o queja de incumplimiento, lo que resulta muy grave y de trascendentales consecuencias para el patrón, ya que las regularizaciones y sanciones pueden ser considerables. La orden de visita domiciliaria para que pueda ser legalmente válida debe cumplir además de los supuestos de la Ley del Seguro Social, con los requisitos mencionados en el artículo 16 Constitucional, es decir, debe ser emitido por autoridad competente, debe estar fundada y motivada, debe señalar el alcance y periodo que abarca, debe estar plenamente identificada la persona a quien está dirigida y su domicilio, entre otros.

VI. Tratándose de patrones que se dediquen en forma permanente o esporádica a la actividad de la construcción, deberán expedir y entregar a cada trabajador constancia escrita del número de días trabajados y del salario percibido, semanal o quincenalmente, conforme a los periodos

de pago establecidos, las cuales, en su caso, podrán ser exhibidas por los trabajadores para acreditar sus derechos.

Asimismo, deberán cubrir las cuotas obrero patronales, aun en el caso de que no sea posible determinar el o los trabajadores a quienes se deban aplicar, por incumplimiento del patrón a las obligaciones previstas en las fracciones anteriores, en este último caso, su monto se destinará a la Reserva General Financiera y Actuarial a que se refiere el artículo 280, fracción IV de esta Ley, sin perjuicio de que a aquellos trabajadores que acrediten sus derechos, se les otorguen las prestaciones diferidas que les correspondan.

La industria de la construcción tiene obligaciones especiales por cumplir dado la alta rotación que existe en los trabajadores de este ramo. Dejarlos operar bajo las mismas condiciones que a los demás patrones, durante mucho tiempo hizo casi imposible la afiliación de los trabajadores de este giro, ya que cuando el patrón los tenía que dar de alta, éstos ya habían causado baja, de ahí que el patrón decidía mejor no darlos de alta, y cuando llegaba una inspección a la obra argumentaba que aun estaba dentro de los cinco días hábiles para darlos de alta porque eran de reciente ingreso, ya que en muchas obras cada semana se renueva el 50% del personal. De ahí que el IMSS tomara la decisión de que el procedimiento debería cambiar para este ramo y en lugar de presentar los avisos de alta individualizados, el patrón manifestará el número de trabajadores que están en la obra y los salarios que pagará, por lo que mensualmente deberá cotizar por este número de trabajadores independientemente de que estén plenamente reconocidos con nombre y apellidos; cuando no se sepa a quien se debe aplicar el pago la disposición señala que, *su monto se destinará a la Reserva General Financiera y Actuarial.* Las constancias de percepciones y días trabajados servirán al trabajador para exigir las prestaciones y derechos que le correspondan.

VII.- Cumplir con las obligaciones que les impone el capítulo sexto del Título II de esta Ley, en relación con el seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.

Las modificaciones que sufrió el sistema pensionario del seguro social a partir de 1997 con la entrada en vigor de su nueva Ley, impone algunas obligaciones a los patrones que en el pasado no se tenían, pero las obligaciones sustanciales están dirigidas a las Administradoras de Fondos para el Retiro (AFORES), dichas obligaciones están contenidas en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro. Prácticamente las obligaciones patronales se refieren al pago bimestral de las aportaciones para este seguro, individualizar los importes que se depositen a cada trabajador, solicitar a los trabajadores de

nuevo ingreso su número de seguridad social y el nombre de la AFORE que opera su cuenta individual, informar bimestralmente a los trabajadores sobre las aportaciones hechas a su favor.

VIII.- Cumplir con las demás disposiciones de esta Ley y sus reglamentos.

Como lo comenté al inicio del presente tema, en la Ley están consignadas otras obligaciones importantes que el patrón deberá cumplir a cabalidad, independientemente de que no estén expresadas con detalle en el artículo 15, entre las que se encuentran: revisar anualmente la siniestralidad por riesgo de trabajo; avisar al Instituto de los accidentes o enfermedades que ocurran en el centro de trabajo; dictaminar a través de contador público autorizado el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto, tratándose de empresas con trescientos o más trabajadores en promedio anual; determinar y presentar al Instituto mensualmente el importe a pagar por concepto de cuotas y aportaciones, independientemente de que dichos importe se paguen o no.

IX.- Expedir y entregar, tratándose de trabajadores eventuales de la ciudad o del campo, constancia de los días laborados de acuerdo a lo que establezcan los reglamentos respectivos.

En virtud de que hasta la fecha no se ha emitido el reglamento para trabajadores eventuales o del campo, no hay obligación alguna, por lo que hasta el momento esta fracción es letra muerta.

2.4.3 LAS CONTRIBUCIONES

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación clasifica las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

La fracción II del citado artículo define las aportaciones de seguridad social como *las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*

De acuerdo con lo señalado por el citado artículo, los recargos, las sanciones y los gastos de ejecución son accesorios de las contribuciones y

participan de la naturaleza de éstas; por lo tanto, las multas también son contribuciones.

2.4.3.1 LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Cada uno de los cinco seguros que comprenden el régimen obligatorio del seguro social, tiene un apartado en la LSS en donde se determina la manera en que dichos seguros serán financiados. A continuación detallaré la composición de cada uno de ellos y más adelante presentaré un cuadro resumen.

Riesgo de trabajo

Las prestaciones de este seguro serán cubiertas por las cuotas que aporte únicamente el patrón, las cuales se determinan multiplicando la prima de riesgo por salario base de cotización. La prima representa los riesgos de trabajo inherentes a la actividad empresarial a la que se dedique el patrón.

En el mes de febrero de cada año, los patrones están obligados a presentar su declaración de prima de riesgo, aumentándola o disminuyéndola en una proporción no mayor al uno por ciento con respecto a la del año inmediato anterior, de conformidad con la siniestralidad que se hubiese registrado en el año anterior. Además estas modificaciones no podrán exceder los límites fijados para la prima mínima y máxima, que serán de cero punto cinco por ciento y quince por ciento de los salarios base de cotización respectivamente. La nueva prima entrará en vigor del 1º de marzo al 28 ó 29 de febrero del año inmediato siguiente.

Enfermedades y maternidad

A diferencia del seguro de riesgo de trabajo, en este ramo de enfermedades y maternidad, el patrón, el trabajador y el Estado contribuyen para financiar este seguro, sin embargo con la entrada en vigor de la nueva Ley se modifica sustancialmente el porcentaje global y la manera como se distribuye la contribución a cada sector.

a) De las prestaciones en especie.

- ◆ Cuota patronal del 20.4% de un salario mínimo general diario del Distrito Federal.

- ◆ Para asegurados cuyo salario base de cotización sea mayor a tres veces el salario mínimo general del D.F. se cubrirá sobre el excedente el 1.10% como cuota patronal y del 0.40% como cuota obrera.
- ◆ Para prestaciones en especie a pensionados y sus familiares, el 1.05% será a cargo del patrón y el 0.375% correrá a cargo del trabajador.
- ◆ El Gobierno Federal cubrirá mensualmente una cuota diaria por cada asegurado del 13.9% de un salario mínimo general para el D.F., cantidad que se actualizará trimestralmente de acuerdo con la variación del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

b) De las prestaciones en dinero.

De manera global se financia con una cuota del 1% sobre el salario base de cotización, distribuido de la manera siguiente:

- ◆ Cuota patronal del 0.70%
- ◆ Cuota obrera del 0.25%
- ◆ Cuota del Gobierno Federal del 0.05%

Invalidez y vida

Para financiar esta rama de seguro la ley dispone que la contribución será tripartita, es decir patrones, trabajadores y el Estado, de acuerdo con los siguientes porcentajes que se calcularán sobre el salario base de cotización:

- ◆ Cuota patronal equivale al 1.75% del salario base de cotización.
- ◆ Cuota obrera equivale al 0.625% del salario base de cotización.
- ◆ Al Estado le corresponde cubrir el 7.143% del total de las cuotas patronales.

I. Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez

En el ramo de Retiro, solamente le corresponde al patrón cubrir el equivalente al 2% del salario base de cotización del trabajador.

En los ramos de cesantía en edad avanzada y vejez volvemos nuevamente a la contribución tripartita, de tal modo que:

- El patrón cubrirá el equivalente al 3.150% sobre el salario base de cotización.
- Al trabajador le corresponde cubrir el 1.125% sobre el salario base de cotización.

El Estado contribuirá con el equivalente al 7.143% del total de las cuotas patronales en estos ramos; además aportará mensualmente el 5.5% del salario

mínimo general del D.F., por concepto de cuota social; este último importe se actualizará trimestralmente conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor, en los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre de cada año.

Guarderías y prestaciones sociales

Estos seguros se financian solamente con la aportación patronal equivalente al 1% del salario base de cotización del trabajador; al momento de distribuir los recursos el Instituto no podrá destinar al ramo de prestaciones sociales más del 20% de dicho monto, de tal modo que el servicio de guardería no podrá tener un porcentaje inferior al 80% del total de los recursos para ambos seguros.

A manera de resumen del régimen financiero de los diversos seguros ya explicados, a continuación presento un cuadro con esta información:

CUADRO RESUMEN DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

SEGURO	CONCEPTO	CUOTA PATRONAL	CUOTA OBRERA	TOTAL
Riesgo de trabajo		Porcentaje de prima según actividad empresarial y siniestralidad anual.		Igual porcentaje patronal
Enfermedades y maternidad	Prestaciones en especie	20.4% SMGDF		20.4% SMGDF
		1.10% del excedente entre un SMGDF y 3 SBC	0.40% del excedente entre un SMGDF y 3 SBC	1.50% del excedente entre un SMGDF y 3 SBC
	Para pensionados	1.05% del SBC	0.375% del SBC	1.425% del SBC
	Prestaciones en dinero	0.70% del SBC	0.25% del SBC	2.375% del SBC
Invalidez y vida		1.75% del SBC	0.625% del SBC	1.05% del SBC
Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez	Retiro	2.00% del SBC		2.00% del SBC
	Cesantía en edad avanzada y vejez	3.150% del SBC	1.125% del SBC	4.275% del SBC
Guarderías y prestaciones sociales		1% del SBC		1% del SBC

2.4.3.2. LOS PLAZOS PARA ENTERAR LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Una de las obligaciones fundamentales de los patrones la constituye el pago de las cuotas obrero patronales; el patrón está obligado a determinar sus importes en los formatos impresos o usando el programa informático autorizado por el Instituto llamado sistema único de autodeterminación más conocido por sus siglas como SUA.

La fracción I del artículo 29 de la LSS dice que el mes natural será el periodo del pago de cuotas, esto significa que las cuotas se determinarán tomando en cuenta los días que contengan los meses naturales y comprenderán del primero al último.

El artículo 39 de la LSS complementa esta disposición señalando que las cuotas se causan por mensualidades vencidas, y el pago deberá realizarse a más tardar el día diecisiete del mes inmediato siguiente; de acuerdo con este criterio el mes de enero deberá pagarse a más tardar el día diecisiete de febrero, el mes de febrero el diecisiete de marzo, el mes de marzo el diecisiete de abril y así sucesivamente; en caso de que se incumpla con el pago en forma oportuna, se causarán los accesorios correspondientes a los créditos fiscales, pudiéndose llegar a la multa.

No obstante lo señalado por el artículo 39 de la LSS, respecto a la periodicidad para realizar los pagos de las cuotas, el artículo vigésimo séptimo transitorio de la citada ley establece que *el pago de las cuotas obrero-patronales respecto del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, continuará realizándose en forma bimestral, en tanto no se homologuen los periodos de pago de las leyes del ISSSTE e INFONAVIT.*

El 6 de enero de 1997 se publicaron en el DOF diversas reformas a la Ley del INFONAVIT, y en su artículo 35 se homologó a la LSS lo relativo a los plazos para enterar las aportaciones de la siguiente forma:

El pago de las aportaciones y descuentos señalados en el artículo 29 será por mensualidades vencidas, a más tardar los días diecisiete del mes inmediato siguiente.

Sin embargo, la nueva Ley del ISSSTE, publicada el 31 de marzo de 2007 en el DOF, después de tan larga espera no permitió homologar los periodos de pago del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, ya que en su artículo 21 tercer párrafo estableció con toda claridad que *el entero de las Cuotas y Aportaciones al seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez y al Fondo de la Vivienda será por bimestres vencidos, a más tardar el día diecisiete de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre de cada año y se realizará mediante los sistemas o programas informáticos que, al efecto, determine la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro.*

El IMSS no se ha pronunciado al respecto y por lo tanto sigue aplicando la disposición transitoria en el sentido de que las aportaciones que correspondan al seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, *continuará realizándose en forma bimestral.*

Por lo tanto, y a manera de resumen de lo antes expuesto, las aportaciones al Seguro Social se pagan de la siguiente manera:

1) Mensualmente, a más tardar los días diecisiete de cada mes, se cubren las cuatro ramas o seguros del régimen obligatorio:

- ◆ Riesgos de trabajo.
- ◆ Enfermedades y maternidad.
- ◆ Invalidez y vida.
- ◆ Guardería y prestaciones sociales

2) Bimestralmente, a más tardar los días diecisiete de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre de cada año, se pagan las aportaciones que correspondan al seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.

Los capitales constitutivos, las cédulas de liquidación por diferencias en las cuotas obrero patronales o las multas que formule y notifique el IMSS, deben pagarse dentro de los quince días siguientes después de que surta efecto su notificación, de lo contrario el Instituto procederá a su cobro coactivo con fundamento en los artículos 287 y 291 de la LSS.

En los caso señalados en el párrafo anterior, el patrón podrá formular las aclaraciones que considere pertinentes, siempre que éstas se hagan dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación; las aclaraciones deberán estar debidamente sustentadas y sólo podrán versar sobre errores aritméticos, mecanográficos, avisos afiliatorios presentados previamente por el patrón al Instituto, certificados de incapacidad expedidos por éste o situaciones de hecho que no impliquen una controversia jurídica. El Instituto deberá resolver en veinte días hábiles. Dicha aclaración no interrumpe el plazo perentorio para su pago o inconformidad, salvo que el Instituto no dé respuesta en el plazo de veinte días.

Los capitales constitutivos son cantidades líquidas determinadas por el IMSS que el patrón deberá cubrir, cuando éste incumpla con dar de alta oportunamente a sus trabajadores o manifieste un salario inferior y el trabajador sufra un riesgo de trabajo. De acuerdo con el artículo 79 de la LSS los capitales constitutivos se componen con el importe de prestaciones tales como: asistencia médica, hospitalaria, farmacéutica, servicios de diagnóstico, intervenciones quirúrgicas, aparatos de prótesis y ortopedia, gastos de traslados y viáticos, subsidios, gastos de funeral, indemnizaciones globales, valor de la pensión y, el 5% por gastos de administración.

CAPÍTULO TERCERO

LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIA FISCAL

Las sociedades primitivas castigaron las violaciones a sus rudimentarios sistemas de justicia con la muerte, el castigo físico (azotes, palos, marcas), la mutilación, la esclavitud, el despojo del patrimonio, el destierro, entre otras. Las sociedades venideras fueron perfeccionando paulatinamente sus sistemas jurídicos al correr del tiempo, hasta llegar a nuestros días. De tal forma que en la mayoría de los sistemas jurídicos del mundo, la venganza ha sido prácticamente desterrada; ahora las sanciones o penas buscan castigar la conducta delictiva, reparar el daño, indemnizar e intimidar a la población para evitar conductas delincuenciales similares.

Si las sanciones o penas no existieran en el derecho positivo de las naciones, las leyes serían un cúmulo de letras muertas, un acervo de consejos morales a la sociedad, en la que se haría imposible la convivencia humana, el crecimiento y desarrollo de sus habitantes de manera armónica; pero aún más, pondría en riesgo la existencia misma de la vida en cualquiera de sus manifestaciones. Quizá suene muy exagerada mi aseveración, pero recordemos que la maldad produce daños inconmensurables.

Para que las sanciones o penas generen el resultado deseado, es necesario que no se impongan al arbitrio de autoridad alguna, la sociedad misma deberá determinar qué tipo de sanciones se habrán de aplicar, esto a través de una ley suprema de la que emanen todas las leyes secundarias o reglamentarias, que particularicen la sanción acorde a la falta o infracción cometida. En un estado de derecho es inaceptable que las autoridades se constituyan en entes supremos y apliquen sanciones al margen de lo que se les ha permitido hacer. Cada Estado determina qué sanciones o penas deberán aplicarse a sus habitantes, en consecuencia en el marco legal supremo de cada Estado deberá plasmarse de manera clara cuáles son estos tipos de sanciones o penas.

En el derecho positivo mexicano nuestra Carta Magna contiene el tipo de sanciones que deberán aplicarse a quienes incumplan con los ordenamientos legales que permiten la sana convivencia de sus miembros. Las autoridades fiscales al igual que cualquier otra autoridad deben tener claramente definidas sus atribuciones y el alcance de éstas, recordemos que la autoridad no puede ir más allá de lo que tiene legalmente permitido.

Por lo anterior, a continuación revisaremos cuál es la facultad que nuestra Constitución Federal les otorga a las autoridades fiscales para que impongan multas a los gobernados cuando éstos infrinjan las disposiciones en materia fiscal.

3.1 LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA AUTORIDAD FISCAL

La coerción es una de las características de las normas jurídicas, sin ella éstas no se cumplirían y quedarían únicamente en letra muerta; por tanto, y para que se cumplan las normas administrativas, el Poder Ejecutivo debe contar con los medios necesarios para hacer cumplir sus disposiciones. En caso de no existir un medio coercitivo, difícilmente los particulares cumplirían con el pago de sus impuestos y, asimismo incumplirían con otras obligaciones de tipo administrativo.

De acuerdo con Villegas Basavilbazo²² la potestad sancionadora es una de las facultades propia e inherente de los poderes estatales que posee la administración para cumplir con la función que el Estado le encomienda; agrega dicho autor argentino que la potestad sancionadora que comprende la correctiva y la disciplinaria, complementa a la potestad imperativa, ya que ésta por sí misma resultaría insuficiente para asegurar que se cumplan las órdenes y mandatos, siendo indispensable la coerción, la cual se traduce en sanciones correctivas y disciplinarias.

Para el jurista Zanobini²³ la potestad sancionadora de la administración nace del carácter ejecutorio que tienen los actos administrativos, lo que implica que los deberes y restricciones a los particulares pueden ser realizados aun en contra de la voluntad de éstos; lo que significa que si los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les han sido impuestas, la administración tiene facultades de realizar sus pretensiones con el uso de medios de coerción; no tiene necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que puede alcanzar sus fines por medio de la actividad directa e inmediata de los propios órganos administrativos. La ejecutoriedad de los actos administrativos se explica por el carácter que no es exclusivo de los actos administrativos, sino común a la ley y los actos jurisdiccionales, lo cual resulta acorde al dispositivo previsto en los artículos 21 y 22 de nuestra Constitución General.

²² Citado por Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 5ª Ed. Porrúa, México, 2007, pág. 28.

²³ Ídem.

Para que se efectúe la imposición de una sanción debe existir en primer término una norma que exija o prevea la obligación de dar, hacer u omitir, y después el desplazamiento de una conducta que encuadrada en contrario a esa obligación de dar, hacer u omitir, expuesta en primer término; es decir que dicha conducta prevista sea ilegal. Por eso cuando la autoridad ejerce su potestad sancionadora no puede apartarse de las normas constitucionales y legales aplicables que forman parte del régimen jurídico que en todo estado de derecho se encuentra sometida su actuación.

3.1.1. CONSTITUCIONALIDAD DEL PODER SANCIONADOR

Existen dos posiciones doctrinales respecto al artículo 21 constitucional como fundamento para las multas fiscales: mientras algunos consideran que dicho artículo debe interpretarse literalmente y sólo se refiere a las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, otros argumentan que no se debe interpretar al pie de la letra este precepto, y que su alcance va más allá de las simples infracciones de buen gobierno y policía, y que se aplica a las demás áreas administrativas.

No obstante que el 18 de junio de 2008 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación diversas reformas y adiciones a la Constitución Federal, entre ellas al artículo 21, la parte que se refiere a las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, tuvo la adición de la sanción consistente en el *trabajo a favor de la comunidad*, de ahí en fuera dicho artículo se mantiene igual, como se señala a continuación:

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

a) Algunas opiniones contrarias a que el citado artículo sea el fundamento constitucional de que se trata, son las siguientes:

El Dr. Ignacio Burgoa²⁴ afirma que *los reglamentos gubernativos y de policía* a los que hace referencia el artículo 21 no son los que expide el titular

²⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Garantías Individuales*. 40ª Ed. Porrúa, México, 2008, págs. 652 y 653.

del Poder Ejecutivo Federal, es decir, el Presidente de la República ni el Titular del Poder Ejecutivo local, o sea, el Gobernador o el Jefe de Gobierno del D.F. ya que éstos derivan de una ley aprobada por los congresos federal o local, según sea el caso; sino a los reglamentos autónomos, que no provienen de disposiciones legales preexistentes; consecuentemente, tampoco tienen que ver con las leyes secundarias o reglamentarias que expiden los Congresos Federal o Locales. Los reglamentos gubernativos y de policía a los que hace referencia el artículo 21, son aquellos que, de conformidad con el artículo 115 fracción II de la propia Constitución, los ayuntamientos aprueban, y que le permiten al municipio organizar la administración pública municipal, regular las materias, procedimientos, funciones, servicios públicos de su competencia y fomentar la participación ciudadana y vecinal.

Por su parte el Lic. Sergio Francisco de la Garza²⁵, al compartir la opinión anterior agrega que de tal precepto no puede derivarse el poder de la Administración para establecer infracciones y sanciones en materia fiscal, sino de los artículos 65, fracción II y 73, fracciones VII, XXIX y XXXI constitucionales, otorgando al Congreso de la Unión facultades para crear las faltas, delitos o contravenciones *“que resultan necesarias para que los ingresos tributarios que pueden crear de acuerdo con las facultades expresas puedan ser efectivamente recaudados como resultado de la intimidación y represión que significan dichas faltas y delitos... no hace ninguna falta que el Art. 21 reconozca u otorgue dicha facultad... no puede interpretarse restrictivamente el artículo 21 para eliminar o suprimir una potestad que tiene por naturaleza el Poder Ejecutivo, y que resulta expresamente de las leyes que el Congreso tiene facultades para expedir sanciones, como son las fiscales.”*

Diversos tribunales se han pronunciado sobre el tema, reconociendo expresamente que las sanciones previstas en ordenamientos administrativos o fiscales son distintas a las contenidas en los reglamentos gubernativos o de la policía. El Segundo Tribunal Colegiado de del Sexto Circuito, a través de una tesis aislada, interpretó que lo dispuesto por el artículo 21 Constitucional no se refiere a todas las autoridades administrativas, sino sólo a aquellas que tengan que ver con los reglamentos de policía y buen gobierno; en tal situación las demás autoridades administrativas distintas de aquellas, están plenamente facultadas para aplicar éstos u otros medios coactivos que la leyes respectivas señalen, que por su aplicabilidad al caso en estudio, me permito transcribir:

²⁵ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*. 26ª Ed. Porrúa, México, 2005, pág.904.

“MULTAS FISCALES. SON DISTINTAS A LAS SEÑALADAS EN EL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL. La facultad de imponer multas, consagradas en el Código Fiscal de la Federación, no es violatoria del artículo 21 constitucional, pues del texto de este precepto se aprecia que se refiere a aquellas que impone la autoridad administrativa por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, distintas a las que, como sanciones, hace referencia el código mencionado por infringir la leyes fiscales encuentran su razón de ser en el incumplimiento a la obligación señalada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución. De lo anterior se concluye que las multas fiscales se imponen por infracciones a las leyes de tal naturaleza y, las establecidas en el artículo 21 constitucional, se imponen por violación a los reglamentos gubernativos y de policía; lo que evidencia que, tratándose de multas ajenas a esos reglamentos, el constituyente permanente dejó al legislador ordinario la facultad de regularlas.^{26.}”

b) Las opiniones a favor de considerar al artículo 21 Constitucional como fundamento para las multas fiscales, tienen dos tipos de postulantes:

En primer lugar están aquellos que opinan que el artículo 21 constitucional es el único fundamento que faculta crear y aplicar sanciones administrativas, sin embargo, al referirse únicamente a infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, que son competencia únicamente de las autoridades municipales, ninguna otra autoridad administrativa distinta a los municipios puede imponer multas a los gobernados, ya que éstos no se encuentran facultadas por la Constitución.

El Lic. Servando J. Garza, dice que el artículo 21 de la Constitución de 1857 facultaba a diversos órganos de gobierno aplicar sanciones administrativas, pero la mala transcripción que se hizo de dicho artículo a la Constitución de 1917 cercenó esta potestad. Por lo tanto en los términos actuales en que está redactado el artículo 21, *las multas establecidas en el Código Fiscal o en las leyes especiales la autoridad administrativa que las impone carece de competencia para imponerlas... El artículo 21 solo autoriza al agente administrativo la imposición de sanciones por faltas a los reglamentos de policía y buen gobierno. Pero no puede admitirse que el Código Fiscal o una ley tributaria sean reglamentos de policía y buen gobierno”.*²⁷

El Dr. Miguel Ángel García Domínguez es de la misma opinión, y agrega que las multas establecidas en el Código Fiscal de la Federación resultan

²⁶ Tribunal Colegiado de Circuito. *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo IX, Marzo de 1993. pág.317.

²⁷ Citado por Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 5ª Ed. Porrúa, México, 2007, pág. 32.

inconstitucionales por violar la garantía contenida en el artículo 21 constitucional. Textualmente señala: el artículo 21 constitucional prohíbe al legislador establecer multas fiscales mayores del importe del jornal o sueldo de un día a los jornaleros, obreros y trabajadores, o del equivalente de un día de ingresos a los trabajadores no asalariados. Como consecuencia de tal prohibición, en relación con esta clase de infracciones, la mayoría de las normas que establecen multas fiscales son inconstitucionales, ya que rebasan los límites de referencia.²⁸

En segundo lugar están los otros que opinan que las demás autoridades distintas a las municipales si están facultadas para aplicar multas, ya que la interpretación del artículo 21 no debe realizarse en el estricto sentido literal, sino que en la expresión “la autoridad administrativa” debe entenderse que están comprendidos todos los órganos de gobierno distintos al judicial.

El Dr. Efraín Urzúa Macías, señala que el problema solamente radica en la redacción defectuosa del artículo 21 constitucional, al decir que la autoridad administrativa se encuentra facultada para castigar las faltas cometidas contra los reglamentos gubernativos y de policía, pues omite todos aquellos casos previstos en una ley administrativa; y dicha redacción otorga la competencia de los órganos del Poder Ejecutivo, con independencia de los judiciales, para sancionar los actos ejecutados contra las leyes o reglamentos administrativos, que constituyen las faltas o infracciones.²⁹

Margáin Manautou opina que en el artículo 21 constitucional se funda la potestad sancionadora de la autoridad administrativa, el Constituyente olvidó hacer referencia a la competencia de dicha autoridad para sancionar la violación de las leyes administrativas y tributarias, por tanto la Constitución tiene una laguna³⁰.

La Dra. Margarita Lomelí Cerezo, coincide con las tesis que se han expresado a favor de la constitucionalidad de la potestad sancionadora de los diversos órganos que componen la administración sin limitarla a la esfera municipal, a la que pertenecen los reglamentos de policía y buen gobierno. También señala que el texto del artículo 21 es deficiente a la hora de establecer la competencia de la autoridad administrativa para sancionar las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, sin referirse expresamente a las infracciones de las leyes administrativas o gubernativas, que así debió expresarse.³¹

²⁸ García Domínguez, Miguel Ángel. *Derecho Fiscal Penal*. Ed. Porrúa, México, 1994, pág. 378.

²⁹ Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 5ª Ed. Porrúa, México, 2007, pág. 34.

³⁰ Citado por Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 5ª Ed. Porrúa, México, 2007, pág. 32.

³¹ Citado por Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 5ª Ed. Porrúa, México, 2007, pág. 36.

En lo personal, coincido con la opinión de los doctores Efraín Urzúa Macías y Margarita Lomelí Cerezo por las razones siguientes:

En primer lugar, considero que la Constitución debe señalar qué sanciones deberán aplicarse a los infractores de leyes y normas distintas a la penal; es inaceptable que sean las leyes secundarias las que le den origen; ninguna ley secundaria o reglamentaria debería crear sanciones que la constitución no comprendiera.

Varios de los reconocidos juristas que opinan que las facultades de la administración en general para aplicar sanciones a los infractores no son exclusivas del artículo 21 constitucional, sino que la propia Constitución faculta al Congreso para legislar en la imposición de sanciones; sustentan su argumento en el artículo 73 fracciones XXI y XXX Constitucional, en donde en primer lugar, está contenida la facultad del Congreso de la Unión, para establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que deban imponerse y, en segundo término, señala que éste tiene facultad para expedir todas la leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

Es indiscutible que la constitución deja abierta la opción de crear leyes que le permitan al ejecutivo aplicar a toda cabalidad las *leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia*, y de manera más exacta *para establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que deban imponerse*. En este sentido las autoridades administrativas deben contar con los medios y recursos jurídicos necesarios que le permitan hacer cumplir la ley, por supuesto que el Congreso debe establecer los delitos y castigos para hacer que las leyes que expidan se cumplan, de lo contrario esta no tendría efectividad; pero esto no implica que esas leyes secundarias establezcan castigos no contemplados en la Constitución, o peor aun, que dichos castigos violenten las garantías constitucionales.

En segundo lugar, muchos de los preceptos constitucionales provienen de la Constitución de 1857, entre ellos el artículo 21; sin embargo en ella el texto está técnicamente mejor redactado:

La aplicación de las penas, propiamente tales es exclusiva de la autoridad judicial. La política y administrativa solo podrá imponer, como corrección, hasta quinientos pesos de multa o hasta un mes de reclusión, en los casos y modos que expresamente determine la Ley.

Aquí no cabe la menor duda que el constituyente al expresarse de “la Ley” se refería cualquier disposición legal que hubiese sido expedida por el Poder Legislativo, así como a los reglamentos que es una ley en el sentido material, expedidos por el Poder Ejecutivo; por lo tanto el artículo 21 de la Constitución del 1857 contenía las facultades para sancionar de todas las autoridades administrativas.

El Código de Procedimientos Penales de 1894 en su artículo 30, inspiró a los constitucionalistas de 1917, ya que establecía lo siguiente:

Corresponde a las autoridades administrativas la aplicación de las penas por infracción de leyes, bandos o reglamentos, en materia de policía y buen gobierno; pero sujetándose a las reglas siguientes:

...

Hubiera resultado mejor que prevaleciera este texto, ya que era mucho más claro y preciso que el plasmado por los constituyentes de 1917, tanta era la incertidumbre que el proyecto decía “... compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por 36 horas...” sin embargo, el Diputado Enrique Colunga, mediante voto del 10 de enero de 1917 y aprobado por la asamblea, incluyó también a los reglamentos gubernativos; y así fue como dejaron para la posteridad un texto confuso y falto de precisión, que sigue generando polémica en nuestros días.

En conclusión, el artículo 21 de la Constitución es poco exacto al establecer la facultad de la autoridad administrativa para imponer sanciones a los infractores de las Leyes administrativas y fiscales, pues no se hizo la distinción entre los reglamentos gubernativos o de policía, y las demás leyes; sin embargo, esto no significa que aquellas autoridades que explícitamente no están comprendidas en esa desafortunada descripción no tienen facultades para sancionar a los infractores con la imposición de multas, ya que al hacer una interpretación armoniosa de la constitución respecto a las sanciones, existen otros preceptos constitucionales, como el artículo 73, fracciones XXI y XXX, que si bien no lo explicitan, se deduce de ellos que las leyes secundarias o reglamentarias en materia administrativa y fiscal pueden y deben contener las medidas coercitivas que conlleven al cumplimiento de las obligaciones del gobernado, de lo contrario dicha ley no tendría eficacia alguna.

Por tal razón, considero que las multas en materia administrativa y fiscal tienen su fundamento en el artículo 21 constitucional y deja lagunas para aplicar otro tipo de sanciones distintas a aquella. Sin embargo es urgente que el Congreso de la Unión modifique el texto del artículo 21 en lo que respecta a las sanciones por violación a las Leyes Administrativas y Fiscales. Recordemos

que el 18 de junio del 2008 se modificó dicho artículo, pero los cambios importantes se dieron en materia penal, y por lo que respecta a la materia administrativa se agregó el "trabajo al servicio de la comunidad" como nueva sanción; cuando bien se pudo haber aprovechado para borrar cualquier duda respecto a las facultades de las autoridades administrativas distintas a las municipales.

En consecuencia, para el presente estudio partiré del artículo 21 constitucional como el fundamento que da facultad al Congreso para legislar sobre la materia y competencia a las autoridades administrativas y fiscales para multar a los gobernados que omiten el pago de las contribuciones.

3.2 INFRACCIONES Y SANCIONES

En todos los sistemas jurídicos en el mundo existen mecanismos que buscan asegurar que en la vida real se cumplan los mandatos contenidos en sus leyes y normatividades; cuando esto no ocurre se produce una reacción de la autoridad, contenida en las mismas disposiciones, consistente en el uso de la fuerza para hacer cumplir la ley o en la aplicación de una sanción, y en algunos casos las leyes contemplan ambos mecanismos.

De manera muy general digo que ese incumplimiento, desobediencia, o conducta contraria a la esperada, le llamaremos infracción, y la reacción de la autoridad para obligar su cumplimiento es la sanción.

En las siguientes líneas analizaremos precisamente estos dos temas, las infracciones y las sanciones.

3.2.1 LAS INFRACCIONES

Toda violación a las normas del orden jurídico constituye una infracción o delito. De acuerdo con nuestro Código Fiscal de la Federación las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies: las infracciones y los delitos en el sentido estricto; a las primeras la doctrina también las denomina como faltas y contravenciones.

Tanto en las infracciones como en los delitos el castigo tiene un carácter represivo y se aplica con un propósito punitivo al infractor o delincuente y con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar la violación, además de perseguir la corrección del infractor o delincuente; sin embargo la diferencia radica en un elemento de carácter adjetivo o de procedimiento, ya que mientras a la infracción se le aplica una sanción, al delito se le aplica una pena; en el primer caso son los órganos de la administración quienes la imponen, en el segundo caso son aplicados por las autoridades judiciales mediante un procedimiento especial señalado en el ordenamiento penal respectivo. Dado que el tema central del presente estudio son las multas, en lo sucesivo sólo me referiré a las infracciones.

Las infracciones pueden distinguirse tres tipos:

- a) Aquellas que violan normas que tutelan bienes jurídicos individuales sin que afecten los bienes jurídicos de la colectividad.
- b) Aquellas que afectan al individuo en lo particular pero simultáneamente afectan bienes jurídicos que son fundamento de la vida social organizada por el Derecho.
- c) Aquellas que lesionan directamente a la colectividad organizada y que en forma indirecta también afectan a las personas individuales.

Miguel Ángel García Domínguez dice que la infracción fiscal es *una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con una pena económica, por un órgano de la administración.*³²

Sergio Francisco de la Garza define a la infracción tributaria como *cualquier violación de las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración.*³³

En las infracciones tributarias el ofendido es el fisco; en segundo lugar, y en forma indirecta resultan ofendidos los demás miembros de esa colectividad a quienes afecta la violación porque se reduce el gasto público.

³² Citado por Saldaña Magallanes Alejandro. Requisitos Esenciales y Medios de Defensa de las Multas Administrativas y Fiscales. ISEF, México, 2003, pág.23.

³³ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*. 26ª Ed. Porrúa, México, 2005, pág. 895.

En congruencia con lo anterior, el artículo 71 del CFF establece que se consideran infracciones fiscales las que se califiquen como tales *así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.*

Las infracciones tributarias pueden relacionarse con las dos especies de obligaciones: las sustantivas y las formales. Una de las infracciones más graves consiste en no cumplir con el pago de la prestación tributaria, o bien en cumplir fuera de tiempo; esto trae como consecuencia una pérdida de recursos para el Estado. Pero además la infracción puede consistir en la falta de cumplimiento de los deberes formales, de hacer, de no hacer o de tolerar, que mandan las normas fiscales.

3.2.2 LAS SANCIONES

La eficacia del Derecho quedaría en entredicho si no existieran disposiciones coercitivas que obliguen a los gobernados a cumplir con sus obligaciones, y menos aun cuando se trata del pago de contribuciones, de tal forma que si el Estado no facultara a sus gobernantes para aplicar sanciones ante el incumplimiento de contribuir al gasto publico, no habría recaudación.

Miguel Acosta Romero define la sanción como *el castigo que aplica la sociedad, a través del Derecho, a las violaciones a la Ley y representa la efectividad de ésta, generalmente, se pretende a través de la sanción asegurar el cumplimiento de los deberes que a cargo de los ciudadanos establecen las leyes.*³⁴

De la Garza alerta en el sentido de no confundir la sanción con la pena; ya que mientras la sanción es el género, la pena es la especie, es decir, que en la sanción está comprendida la pena. La sanción, en *stricto sensu*, tiene una finalidad reparatoria; la pena, en cambio, tiene un propósito intimidatorio, represivo y punitivo³⁵.

Otros estudiosos señalan que la diferencia entre sanción y pena radica en el fin mismo de cada una, ya que mientras las penas llevan consigo la idea de expiación y en cierta forma de retribución, las sanciones son meras medidas de seguridad sin carácter aflictivo alguno, que fundamentalmente procuran evitar nuevos delitos.

³⁴ Acosta Romero, Miguel. *Nuevo Derecho Bancario*. 9ª. Ed. Porrúa, México, 2003, pág.468.

³⁵ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*. 26ª Ed. Porrúa, México, 2005, pág. 895.

Existe otro tercer grupo que aseguran que sanción y pena es lo mismo, que pueden utilizarse como sinónimos, ya que ambas son un medio en virtud del cual se reprime la conducta que infringe la Ley, imponiendo un castigo al infractor a título de escarmiento o como medida correctiva.

En realidad en nuestro derecho positivo no se precisa diferencia entre la pena y la sanción, y sí por el contrario en muchos casos la Ley los mencionan como sinónimos.

En consecuencia, una de las tantas clases de sanciones es la multa, y de la cual se deriva la multa fiscal que es nuestro tema de estudio, por lo que a continuación revisaremos con mayor detenimiento el tema de las multas.

3.3 LAS MULTAS

Como ya se ha expuesto en el presente capítulo, dentro de las atribuciones que tiene el Estado se encuentra la facultad sancionadora, siendo una de ellas la multa por infracciones a diversas disposiciones, en donde la autoridad aplicará a manera de castigo una cantidad pecuniaria a cargo del infractor, misma que estará a favor del propio Estado.

Son dos hechos los que deben observarse por la autoridad para la imposición de una multa, el primero es verificar o corroborar que efectivamente se violó la norma jurídica y por tal motivo el sujeto infractor se ha hecho acreedor a una multa, y el segundo por lo que hace a la imposición, no basta con que la autoridad tenga la razón para imponer una multa, sino que la forma de aplicarla deberá de satisfacer y reunir con todos los requisitos que establece la Ley.

Es por ello que al momento de aplicar la multa la autoridad deberá hacerlo con estricto apego a derecho, corroborando que la conducta infractora que origina la multa encuadre con toda precisión a la hipótesis normativa correspondiente.

3.3.1 CONCEPTO DE MULTA

Muchos conceptos se han vertido en torno a las multas, he aquí algunos:

De la Garza la define como *una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de*

los intereses moratorios (recargos), constituyendo, por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción.³⁶

Lomelí Cerezo dice al respecto lo siguiente: en mi concepto, la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación, y más adelante agrega, recordemos que según la etimología latina, multa significa "multiplicación" y denota el aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las órdenes de un Magistrado, pudiendo aumentar día a día, a fin de romper la resistencia del multado.³⁷

Saldaña Magallanes dice que la multa es la cantidad pecuniaria que se impone al infractor en represión a una conducta que contravino a las diversas disposiciones fiscales.³⁸

En el Diccionario Jurídico Mexicano se define como una pena pecuniaria consistente en el pago al estado de una cantidad de dinero.³⁹

De conformidad con las definiciones anteriores, el concepto de multa contiene los siguientes elementos:

1. Es una cantidad en dinero.
2. La impone el Estado a través de sus órganos de gobierno o autoridades competentes.
3. El destinatario es una persona que viola una disposición normativa.
4. El castigo debe estar especificado en la normatividad para esa violación en particular.
5. El dinero debe ingresar a las arcas del Estado.

Por lo anterior, a manera de definición puedo decir que la multa es una cantidad de dinero que imponen las autoridades competentes del gobierno para beneficio del Estado a los gobernados que infringen alguna disposición normativa, y cuya violación está claramente definida en la normatividad como una conducta punible.

³⁶ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*. 26ª Ed. Porrúa, México, 2005, pág. 953.

³⁷ Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 5ª Ed. Porrúa, México, 2007, págs. 179 y 180.

³⁸ Saldaña Magallanes, Alejandro. *Requisitos Esenciales y Medios de Defensa de las Multas Administrativas y Fiscales*. 2ª Ed. ISEF, México, 2008, pág. 21.

³⁹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa UNAM, México, 2004, pág. 2564.

3.3.2 SU NATURALEZA JURÍDICA

Desde épocas pasadas la pena se consideraba como una sanción pecuniaria, Juan de Solórzano Pereyra dice que al ser la multa de naturaleza netamente pecuniaria su significado proviene *del ganado, que se llama en latín "pecus", sacaron (los romanos) el nombre de dinero, que se llama "pecunia"... No se olvidaron de estos puntos Plinio y Plutarco, anotando que de la misma razón procede el llamarse "mulctas" antiguamente las penas entre los romanos, por que hacían las condenaciones en ovejas y bueyes.*⁴⁰

La multa era considerada una pena para las personas que gozaban de dinero, surgiendo desde ahí la crítica de lo injusto que en dado caso podría resultar tal sanción. En Roma el destino de la multa era diferente en ilícitos públicos que en privados, en los primeros el pago de la multa era destinado al Estado y en los segundos el pago de la multa era destinado al ofendido, pero ambos con la finalidad en común de reprimir o castigar a los infractores. Del Derecho Romano el vocablo "multa" pasó al derecho Europeo; y España la introdujo en sus colonias a través de sus ordenanzas y cédulas reales que se reunieron en la "Recopilación de Leyes de los Reinos de las Indias". La multa siempre ha corrido paralelas a los actos del gobernado como medio coercitivo y para no quebrantar el orden público o forma de gobierno, asegurando la eficacia y regularidad de las necesidades de los gobernantes.

La multa es la consecuencia de una violación a la norma jurídica derivada de su objetivo o finalidad primordial, que en sentido lato es la de castigar o reprimir la conducta prohibida o ilícita.

En materia Administrativa y Fiscal la multa puede ir aparejada de otra sanción, siendo por lo regular de carácter represivo y actuando como beneficiario el Estado, ello con independencia de la sanción penal que en su caso acontezca. Asimismo, la multa tiene como objetivo que el Estado mantenga el orden público a través de un castigo en mayor o menor grado, además de una finalidad intimidatoria, evitando la reincidencia de los particulares. Sirve de sustento el siguiente criterio jurisprudencial que señala:

*"... Lo anterior es lógico si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es además de intimidatorio, la de evitar la reincidencia de los infractores, más no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen la capacidad económica."*⁴¹

⁴⁰ Citado por Saldaña Magallanes, Alejandro. *Requisitos Esenciales y Medios de Defensa de las Multas Administrativas y Fiscales*. 2ª Ed. ISEF, México, 2008, pág. 32.

⁴¹ Tribunal Colegiado de Circuito. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo III. Abril de 1996. Tesis IV. 3º.8ª, pág. 418.

Por ser la multa una cantidad pecuniaria a favor del Estado, ésta se constituye en un ingreso que el propio Código Fiscal de la Federación define como accesorio a las contribuciones, de acuerdo con lo estipulado en el último párrafo del artículo 2 de la ley en comento que a la letra dice:

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.

En consecuencia las multas fiscales, como sanciones que se encuentran reguladas en el CFF como ingresos del Estado y que al tener la misma naturaleza de las contribuciones, deberán compartir con éstas los mismos principios constitucionales y requisitos de las leyes secundarias.

3.3.3 SUS REQUISITOS CONSTITUCIONALES

Al ser la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos nuestro máximo ordenamiento jurídico, las leyes que apruebe el Congreso de la Unión haciendo uso de las facultades que la propia Constitución le confiere en el artículo 73, fracción XXI *para establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse*, no pueden contradecir o ir más allá de la Constitución, de lo contrario sería ilegal todo ello.

Asimismo, la actuación de la autoridad al momento de la imposición de una multa debe ser con estricto apego a derecho, lo que conlleva a que el despliegue de la conducta infractora que origina la multa debe encuadrarse con toda precisión en la hipótesis normativa correspondiente siendo así una plena justificación que deberá consignarse en el documento propio de la multa, revistiendo estas circunstancias en su conjunto de vital importancia para definir la validez de su actuación. Para su aplicación, la autoridad competente se debe enfocar en lo más posible a cada caso en particular, sujetándose a un proceso de aplicación acorde con ciertos lineamientos que den como consecuencia, por un lado que la multa cumpla con su objetivo y por el otro evitar el abuso de la autoridad al imponerla.

Al ser la multa un accesorio de las contribuciones fiscales, de conformidad con lo establecido en el último párrafo del artículo 2º del CFF, uno

de los requisitos fundamentales de las contribuciones marcadas en el artículo 31 fracción IV Constitucional es la proporcionalidad y la equidad, así lo expresa nuestra Carta Magna:

ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la marea proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Además de las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, en la Constitución Mexicana se encuentran otras garantías individuales que brindan al gobernado seguridad jurídica, mismas que las autoridades tendrán la obligación de observar al imponer una multa; si bien es cierto no están señaladas con orden y precisión, el Tribunal Colegiado de Circuito a través de una tesis jurisprudencial dio a conocer los requisitos constitucionales que deben cumplir o satisfacer las autoridades al imponer multas, los que en esencia son los siguientes:

MULTAS REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR. Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales, debe satisfacer ciertos requisitos a juicio de esta Sala Superior se debe de concluir que son los siguientes: I. Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso. II. Que la misma se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. III. Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, así como la gravedad de los perjuicios causados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado. IV. Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las cuales se considera aplicable al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.⁴²

De acuerdo con los artículos 16, 22 y 31 Constitucional y la jurisprudencia antes transcrita, se deducen algunos principios y garantías constitucionales que deben contener las contribuciones los que les son aplicables a las multas para ser legales:

⁴² Pleno. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. RTFF IX, No. 92, Agosto de 1987, pág.185.

1. Proporcionalidad y equidad tributaria.
2. Fundamentación y motivación.
3. Competencia de la autoridad.
4. Prohibición de multas excesivas.

A continuación abordaré cada uno de estos requisitos.

I. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA

Estando claro que las multas son accesorios de las contribuciones y en consecuencia estos ingresos están destinados al gasto público que realiza el Estado a favor del bienestar de los gobernados, uno de los primeros requisitos de las multas es que estas sean *proporcionales y equitativas*.

El Pleno de la SCJN dio a conocer mediante tesis jurisprudencial⁴³ su criterio respecto a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, expresando que *la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada*

⁴³ Pleno. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. RTFF IX, No. 199-204 Primera Parte, pág. 144.

contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Por lo tanto, al emitirse la multa debe evaluarse la capacidad económica del infractor y al fijarse en cantidad líquida ésta debe guardar relación con el ingreso o riqueza del sujeto activo; sin embargo en la práctica todos los infractores son sancionados con el porcentaje mínimo sin que la autoridad competente motive su decisión, es decir, explique porqué asignó esa cantidad.

II. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, confiere la obligación de la autoridad de fundamentar y motivar su actuación, garantía Individual que consiga la legalidad de todos los actos de autoridad en ejercicio de sus funciones y por ende en la imposición de multas, esta obligación se debe observar con estricto apego a derecho y dicho precepto en la parte conducente a la letra dice:

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

Ahora bien, por cuanto hace a la fundamentación y motivación se tiene que la autoridad competente, para emitir una multa deberá de inscribir el fundamento y la motivación respectiva al momento de su imposición, es decir, fundamentar su actuación dentro de la hipótesis normativa, consignándose así en el acto de molestia el precepto que describa la conducta y que dé lugar a dicha sanción, y motivará las razones por las cuales considera que la conducta desplegada se ha encuadrado a la sanción de mérito. Como se podrá apreciar la fundamentación y motivación son situaciones que van aparejadas una de la otra. Es decir, la fundamentación es la invocación o citación de los preceptos legales aplicables al caso por parte de la autoridad, que conforme a ellos le permite realizar el acto o la multa dirigida al particular. En cambio, la motivación consistirá en las circunstancias de modo, tiempo y lugar, que justifique el actuar de la autoridad y que haya originado o propiciado la imposición de la multa, con las causas que conformen a hecho y derecho

proceda. Por lo tanto, lo que no se encuentra previsto por la Ley no estará permitido para la autoridad, sin embargo, lo que no esté expresamente prohibido para el particular le estará permitido. Respecto a esta garantía la SCJN se ha pronunciado en tesis jurisprudencial de la siguiente manera:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe 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 debe 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.⁴⁴

Conforme a lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por fundamentación se entiende la expresión con precisión del precepto legal aplicable al caso concreto y por motivación el señalamiento claro y también preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para la expedición del acto, siendo necesaria además que exista adecuación entre los motivos aducidos y su configuración en las hipótesis normativas; de esta manera quien emite el acto de autoridad debió concluir que el acto concreto se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales, es decir, debe externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.

III. COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD

Como pudimos apreciar en la lectura del primer párrafo del artículo 16 constitucional, la orden, mandamiento o resolución deben ser emitidos por *escrito de la autoridad competente*; de ahí se aprecia que, para que una autoridad pueda imponer una multa, debe tener la debida competencia, que en términos generales es la idoneidad atribuida a una autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos, dicha competencia

⁴⁴ Pleno. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tesis jurisprudencial 373. Apéndice 1985, Segunda Sala, pág. 636

se determina en razón de materia, grado, cuantía y territorio. La competencia no debe ser confundida con la jurisdicción que consiste en la potestad para actuar y ejecutar las normas jurídicas a los casos concretos, siendo una actividad del Estado encaminada a la actuación del derecho positivo mediante la aplicación de la Ley.

En ocasiones la autoridad que impone una multa no cuenta con la debida competencia y por ende dicha multa es ilegal. Así que la competencia con que debe contar la autoridad que impone una multa es un requisito *sine quanon*, ya que se puede estar en presencia de una autoridad que no sea competente o estar en presencia de un acto que no emana legítimamente de autoridad.

Por otro lado y en vinculación estrecha con la garantía de legalidad, la competencia de la autoridad lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de los preceptos legales que facultan a las autoridades a emitir sus actos de molestia, con lo que se otorga la certeza y seguridad jurídica al particular sobre los actos de tales autoridades, por lo que éstas deberán de consignar en el documento en el que conste su actuación, las disposiciones legales, acuerdos o decretos que les otorgan las facultades para emitir la multa, precisando con claridad el apartado, fracción, inciso, ya que de lo contrario se dejaría en estado de indefensión al gobernado, toda vez que éste ignorará si el proceder de la autoridad se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo por razón de materia, grado y territorio.

IV. PROHIBICIÓN DE MULTAS EXCESIVAS

Otro de los requisitos importantes que el Tribunal Colegiado de Circuito encontró en la aplicación de las multas es evitar que la ésta sea excesiva, y efectivamente la Constitución Federal consagra esta garantía a favor de los gobernados al momento de ser sancionados por alguna infracción en la que hayan incurrido; de tal forma, el artículo 22 Constitucional establece lo siguiente:

Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

Sin embargo, al no haber una definición de lo que el Constituyente quiso dar a entender con la frase "multa excesiva", la jurisprudencia del Tribunal

Colegiado de Circuito, a la que me referí en el punto 3.3.3 señala que *para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción esto es, el acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, así como la gravedad de los perjuicios causados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.* Y más adelante agrega, *que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las cuales se considera aplicable al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.*

A continuación ahondaré en este tema, ya que en dicha garantía constitucional recae el peso de este tema de estudio.

3.3.4 LAS MULTAS EXCESIVAS

A lo largo del tiempo, la función represiva del Estado se ha orientado hacia diversas rutas según las costumbres y creencias de cada pueblo. Cinco han sido las etapas o periodos que a lo largo de la historia se han distinguido en la aplicación de las maneras de castigar los delitos o faltas: el de la venganza privada, el de la venganza divina, el de la venganza pública, el periodo humanitario y el periodo científico⁴⁵. Antes del periodo humanitario el castigo eran meras vendettas, primero personales, después de los dioses y después del incipiente Estado, mientras más cruel e inhumano era el castigo, mejor recompensada o satisfecha quedaba la víctima o sus deudos, y a la vez era forma de disuadir las violaciones a las leyes. En el periodo de la venganza pública el hombre aguzó su ingenio para inventar suplicios y vengarse con refinado encarnizamiento.

Las deudas que los gobernados tenían con el Estado en muchos de los casos daban pie a la extinción de sus patrimonios, si es que tenía con que hacer frente a dicha deuda, de lo contrario se convertía en esclavo junto con su familia hasta cubrir ésta en su totalidad. La truculencia con que el Estado cobraba a sus acreedores era peor que las usadas en nuestros días por el crimen organizado contra sus enemigos. Fue hasta mediados del siglo XVIII cuando la etapa humanitaria hizo su aparición en los países progresistas y como partes de los ideales de la Revolución Francesa se esparció como semilla por todo el orbe. Este pensamiento prevalecía en el mundo cuando nació nuestra Constitución de 1847, que hacía mucho énfasis en estas ideas progresistas como modelo de desarrollo para nuestra reconstruida nación.⁴⁶

⁴⁵ Castellanos, Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*. 43ª Ed. Porrúa, México, 2002, pág. 31.

⁴⁶ Castellanos, Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*. 43ª Ed. Porrúa, México, 2002, págs. 31-37

Los artículos 21 y 22 de nuestra Constitución de 1917, fueron copiados de aquellas garantías que contenía la Constitución de 1847, como límites al Estado al momento de castigar las diversas faltas de los ciudadanos; de ahí que se prohibieran las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales; todos estos conceptos convertidos en garantías individuales fueron claros, y el que no lo era la propia Constitución se encargó de aclararlo. Sin embargo, todo mundo creyó entender el significado del concepto de multa excesiva, pero resultó poco claro a la hora de aplicarse, de tal modo que: para la autoridad sancionadora el precepto legal justifica el monto de la multa, por lo que no hay nada que razonar; para los estudiosos del derecho tiene significados diversos; para el infractor sancionado toda multa será excesiva y, para la SCJN tendrá un significado que a pocos deja satisfechos.

3.3.4.1 CONCEPTO DE MULTA EXCESIVA

El Diccionario de la Real academia Española⁴⁷ dice que excesivo es lo que *excede y sale de la regla*, y por exceso establece las siguientes acepciones:

1. *Que pasa más allá de la medida o regla.*
2. *Lo que sale en cualquier línea de los límites de lo ordinario o de lo lícito.*
3. *Consiste en sobrepasar lo establecido como normal.*
4. *Acto recurrible de la autoridad administrativa en que se extralimita de sus facultades o las ejerce fuera del procedimiento legal.*

Sin embargo, la definición puramente gramatical de la palabra excesivo resulta insuficiente para delimitar el alcance que tiene la garantía que nos ocupa, por lo que retomaré el análisis del concepto desde dos distintas perspectivas, en donde cada una por separado contiene elementos fundamentales para dar una definición al respecto: los principios constitucionales sobre las contribuciones y la jurisprudencia.

a) De acuerdo con los principios constitucionales.

Considerando que las multas fiscales son las impuestas por las autoridades fiscales-administrativas, retomo lo establecido por el artículo 31 fracción IV

⁴⁷ Real academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. XXI Edición. Espasa Calpe, Madrid, 1992, pág. 930.

Constitucional respecto a los requisitos de proporcionalidad y equidad para contribuir a los gastos públicos. Como lo expresé en principio de proporcionalidad tributaria, las multas son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, así está establecido en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación; por lo tanto, la multa debe ser proporcional y equitativa.

La proporcionalidad, implica congruencia o correlación con la capacidad económica del gobernado y ésta nace de sus ingresos, beneficios, rendimientos o utilidad que obtiene de la actividad que desempeña de manera lícita. Acorde con este principio, la multa que se imponga al infractor debe tomar en cuenta su capacidad económica, ya que si se impone multa que rebase sus posibilidades económicas estaremos ante una multa excesiva.

La equidad implica dar trato igual a los iguales y trato distinto a los desiguales, es decir, todos los que infrinjan la misma norma deben ser multados.

b) Los criterios jurisprudenciales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 9/95 ha pronunciado una definición de multa excesiva, buscando apegarse a los principios constitucionales citados en el punto anterior:

*MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.- De la acepción gramatical del vocablo 'excesivo' así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.*⁴⁸

⁴⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomos II, Julio de 1995 y XVII, septiembre de 2003, págs. 5 y 186.

Bajo este criterio, para que una multa no resulte excesiva, la ley que la contiene debe darle elementos a la autoridad competente para que ésta pueda, en cada caso, determinar su monto o cuantía tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así individualizar su monto.

Posteriormente, la SCJN sentó nueva jurisprudencia, la 10/95, para decir que no cumplen con los requisitos establecidos en la jurisprudencia anterior y por lo tanto resultan excesivas, las que establecen montos o porcentajes fijos, ya que no le permite a la autoridad fijar el monto valorando los elementos que la causaron, diciendo que *el establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares*, he aquí su reproducción:

*MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.*⁴⁹

Por el contrario, afirmó nuevamente la SCJN en otra jurisprudencia, las multas que no son fijas, no son multas excesivas, ya que *las multas establecidas por el legislador en porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo... la autoridad se encuentra facultada para individualizar las sanciones de conformidad con la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor, así lo confirma en la siguiente jurisprudencia:*

⁴⁹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo II, Julio de 1995, pág. 19.

*MULTAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN EN PORCENTAJES DETERMINADOS ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO, NO SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido, en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/95, que las leyes que prevén multas fijas resultan inconstitucionales por cuanto al aplicarse a todos por igual de manera invariable e inflexible, propician excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares; sin embargo, no pueden considerarse fijas las multas establecidas por el legislador en porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo, porque con base en ese parámetro, la autoridad se encuentra facultada para individualizar las sanciones de conformidad con la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor.*⁵⁰

Retomado el argumento de nuestro Máximo Tribunal respecto a que no pueden considerarse fijas las multas que establece el legislador en porcentajes que oscilan entre un mínimo y un máximo, y en consecuencia la autoridad puede individualizar la sanción considerando diversos elementos, aun así esta multa podría resultar excesiva si los porcentajes mínimos rebasan la capacidad contributiva del infractor; para que esto no ocurra es indispensable que cuando se discuta el proyecto de ley, los legisladores deben razonar los importe o porcentajes mínimos y máximos que establecerán como multa, procurando que no se vean afectados los gobernados con baja capacidad contributiva. Por ejemplo, una multa que va del 60% al 100% de las contribuciones omitidas, el rango mínimo es excesivo para muchos gobernados, en cambio, para otros el rango máximo pudiera no resultarle gravoso; de esta manera se estaría violentando el principio de proporcionalidad, ya que el establecer multas con montos o porcentajes mínimos y máximos por parte del legislador al crear el precepto legal, no se está valorando si estos rangos exceden la capacidad económica del infractor.

Por otra parte, siendo arbitrarios los rangos mínimos y máximos aplicados sobre las contribuciones omitidas que establecen los preceptos legales, ya que no se razonan las motivaciones que le dan origen, se pueden crear multas que no tan solo resulten excesivas sino que resulten destructivas de los patrimonios de las personas físicas o morales y en consecuencia provoquen el cierre de fuentes de trabajo.

De esta manera, la Suprema Corte de Justicia de la Nación pretende cerrar el círculo de la discusión que se ha creado en torno a la definición de las

⁵⁰ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo X, Noviembre de 1999, pág. 31.

multas excesivas, por lo que, de acuerdo el criterio de este Organismo, solamente resultan excesivas aquellas en donde la Ley no establece un rango mínimo y máximo respecto al monto o porcentaje que debe aplicarse al infractor, ya que no le permite a la autoridad sancionadora fijar su monto, en razón de los elementos que concurrieron en la falta cometida.

Sin embargo, este criterio varió en el pasado, tal como lo dio a conocer el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en la tesis jurisprudencial como sentencia al juicio de amparo en contra del artículo 76 de Código Fiscal de la Federación, y en el que se alegaba que el citado artículo violaba la garantía individual de prohibir las multas excesivas; dicho Tribunal otorgó la razón al quejoso, argumentando lo siguiente:

MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES. De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.⁵¹

De acuerdo con este criterio, no basta que la multa no sea fija, sino que, además la ley secundaria que la contiene debe señalar claramente los

⁵¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo III, Febrero 1996, pág. 322.

elementos y circunstancias que la autoridad sancionadora deberá evaluar para imponer una multa individualizada basada en esos elementos.

Una vez que la SCJN emitió jurisprudencia declarando que las multas fijas son inconstitucionales, diciendo que al no permitir su individualización resultan excesivas para el infractor, muchas leyes, códigos y reglamentos se modificaron de tal forma que los montos o porcentajes de las multas oscilaran entre un mínimo y un máximo; sin embargo, se olvidaron de razonar si en dichos montos o porcentajes estaba considerada la capacidad económica de los infractores; también se olvidaron de razonar si dichos rangos expresaban la gravedad de las faltas, ya que existen leyes en donde los rangos oscilan entre el 25% y 40% de cuotas omitidas según el artículo 40 de la LINFONAVIT, otras del 40% al 100% de acuerdo con el artículo 304 de la LSS, otras más del 50% al 100% según el artículo 76, frac. II del CFF; por lo tanto, a pesar de que el monto de la multa varía entre un mínimo y un máximo, conforme a la propia jurisprudencia 9/95 del Pleno, ésta sigue siendo inconstitucional por resultar excesiva.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 en su artículo 212, fracción III establecía la obligación de exponer los elementos de convicción para declarar la gravedad de la infracción e imponer una multa superior a 500 pesos. En el artículo 37, fracción I del Código Fiscal de la Federación de 1967, se señalaba que la autoridad sancionadora debía tomar en cuenta la importancia de la infracción, las condiciones del causante, y la conveniencia de destruir prácticas establecidas. El actual Código Fiscal de la Federación, no contiene norma alguna que le obligue a razonar la gravedad de la infracción y la condición del infractor, o la gravedad de la infracción y el aumento en la sanción, ya que el artículo 75 sólo pretende clarificar el concepto de las agravantes sin precisar en que medida habría de aumentar la multa, así como la acumulación y la reducción de la multa en caso de pronto pago. Por lo tanto, mientras ésta ley secundaria no establezca reglas claras para considerar la capacidad económica del infractor y la gravedad o levedad de la infracción, los preceptos que contemplen las multas serán violatorios del artículo 22 constitucional.

Al respecto, el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito se manifestó en la siguiente tesis aislada:

MULTAS EXCESIVAS. (ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL). El artículo 22 de la Constitución General constriñe a la autoridad con determinadas prohibiciones entre las que se encuentra la multa excesiva, debiéndose entender por esto, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario y razonable; esté en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, como por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se

omitió; que resultes desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que esté en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es además de intimidatorio, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a los cual se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen la capacidad económica. Ahora bien, la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, que contraríen la disposición constitucional, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, además para imponer las sanciones que considere justas, dentro de un mínimo y un máximo, por lo que debe concluirse que todas aquellas leyes o preceptos legales que no concedan a las autoridades esas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea mínima como las contempladas en el artículo 21 constitucional o sus equivalentes en tratándose de personas morales, violan la garantía contenida en el artículo 22 constitucional.⁵²

Resulta muy acertado el criterio fijado por el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito en la tesis arriba reproducida, ya que hay que tomar en cuenta que la intención de las multas es intimidar al infractor y evitar su reincidencia, pero no la de terminar con su patrimonio. Se considera que la manera de evitar que se impongan sanciones excesivas, es facultando a la autoridad para valorar la gravedad de la infracción, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor; no es suficiente que la multa oscile entre un rango mínimo y un máximo.

Por otra parte, en una antigua tesis jurisprudencial de 1936, la Segunda Sala de la SCJN adoptó la posición consistente en dejar el criterio prudencial del juzgador la calificación de la excesividad de una multa en cada caso, debido a que este criterio es el más jurídico y justo, dado que no es posible establecer una norma general que atienda las condiciones económicas de cada infractor, que, en definitiva, es la única circunstancia que puede tenerse en cuenta para valorar el carácter de la multa aplicada. La tesis se dictó en los términos siguientes:

MULTA EXCESIVA. En el texto constitucional respectivo, sólo quedó consignada la prohibición de imponer multas excesivas, pero sin darse la definición de ellas, ni establecer normas que bastaran para calificar las

⁵² *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Abril 1996, pág. 418.*

sanciones pecuniarias, en los casos que se presentaran en la práctica, por otra parte, el concepto exacto del constituyente, no puede conocerse, debido a que en la sesión respectiva del congreso en que se votó el artículo 22, no llegó a tratarse la cuestión ni el dictamen de la comisión que lo formuló, contiene ideas sobre el particular. Por tanto, para establecer un criterio sobre la fijación de las multas, la segunda sala de la suprema corte de justicia de la nación adopta la teoría que consiste en dejar el criterio prudencial del juzgador, en cada caso particular, la calificación de si una multa es excesiva o no, debido a que este criterio es el más jurídico y justo, dado a que no es posible establecer una norma general que atienda las condiciones económica de cada infractor, que, en definitiva, es la única circunstancia que puede leerse en cuenta para valorar con equidad el carácter de la multa aplicada; sin que pueda admitirse la tesis de que el criterio para juzgar si una multa es excesiva o no, depende de la aplicación del máximo o mínimo que fije la ley, en correspondencia con la gravedad de la infracción, pues aun en el caso de que se aplique el mínimo, la multa podría ser excesiva para una persona, por el reducido valor de su patrimonio, y para otra no, por la cuantía de sus bienes, por lo que, para imponerla, debe tenerse presente en cada caso, dos elementos fundamentales: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, y que la sanción pecuniaria este en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.

53

Esta jurisprudencia parte de que no es posible establecer una norma general que atienda las condiciones económica de cada infractor, por lo tanto debe dejarse a criterio del juzgador cada caso particular, debiendo valorar la gravedad de la falta, la fortuna o condiciones económicas del infractor y que la multa esté en proporción con el valor del negocio donde se comete la falta. Esto implica que la autoridad deberá razonar sobre estos elementos y ordenar una multa congruente con dichos elementos.

El artículo 75 primer párrafo del CFF, apegándose al 16 Constitucional, dice que la autoridad fiscal al momento de imponer una multa *deberá fundar y motivar su resolución*. Sin embargo la Segunda Sala de la SCJN estableció en tesis jurisprudencial que cuando se impone al infractor la cuantía mínima establecida en la ley secundaria o reglamento, resulta irrelevante y no causa violación de garantías individuales; así quedo expresada:

⁵³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 2 Sala, 5 época, SJF Tomo XLVIII, pág. 756.

*MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que de conformidad con el artículo 16 constitucional todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica de un particular debe fundarse y motivarse, también lo es que resulta irrelevante y no causa violación de garantías que amerite la concesión del amparo, que la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, imponga al particular la multa mínima prevista en la ley sin señalar pormenorizadamente los elementos que la llevaron a determinar dicho monto, como lo pueden ser, entre otras, la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia, ya que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor a la mínima, pero no cuando se aplica esta última, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una sanción menor. Ello no atenta contra el principio de fundamentación y motivación, pues es claro que la autoridad se encuentra obligada a fundar con todo detalle, en la ley aplicable, el acto de que se trate y, además, a motivar pormenorizadamente las razones que la llevaron a considerar que, efectivamente, el particular incurrió en una infracción; es decir, la obligación de motivar el acto en cuestión se cumple plenamente al expresarse todas las circunstancias del caso y detallar todos los elementos de los cuales desprenda la autoridad que el particular llevó a cabo una conducta contraria a derecho, sin que, además, sea menester señalar las razones concretas que la llevaron a imponer la multa mínima.*⁵⁴

A pesar de esta desafortunada decisión de la Corte, considero al igual que muchos otros que las multas mínimas tendrán que ser analizadas atendiendo a su monto para determinar si resultan o no excesivas, pues de lo contrario llegaríamos a la conclusión de que cualquiera, por ser la mínima es automáticamente constitucional, lo que constituye un gran yerro porque el monto quedaría al arbitrio del legislador, lo cual podría producir excesos al establecer multas que excedan en mucho al monto de contribución omitida o no respondan a la gravedad o levedad de la infracción; inclusive, aquella multa cuyo monto rebasara a la misma contribución omitida, resultaría excesiva aun cuando se trate de la cuantía mínima, pues lo razonable está en que es más importante la contribución que los accesorios atendiendo al texto del artículo 31, fracción IV Constitucional, en el que es fundamental la obligación de contribuir mediante el pago de los impuestos de manera proporcional y equitativa, por lo que las multas, como accesorios, resultan desproporcionadas, pues el propósito de la sanción es más intimidatorio que recaudatorio; el Gobierno Federal se sustenta en las contribuciones, no en las sanciones, que son

⁵⁴ Segunda Sala. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. X, Diciembre de 1999. Tesis: 2a.JJ. 127/99, pág. 219.

una consecuencia fortuita y ocasional que se da en el caso de la omisión del pago o la realización de una conducta ilícita; por lo tanto, el accesorio no puede rebasar al principal, inclusive, si el monto mínimo de la multa es inferior al monto de la contribución omitida aun así podría resultar excesiva.

Una ley que establezca reglas para la imposición de multas considerando la situación económica del infractor y la gravedad de la infracción, no necesariamente cumple con la garantía constitucional, puesto que debe considerarse también el monto, el cual puede ser desproporcionado a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito, o se puede propasar e ir más allá de lo lícito y lo razonable; un precepto que establezca sanciones de dos, tres o más tantos de una contribución omitida, debe ser declarado inconstitucional por contener multas excesivas, aun cuando otorgue cierto grado de discrecionalidad y elementos para su individualización, es decir, que el hecho de que una norma sancionadora establezca elementos para individualizar la multa, no la hace necesariamente constitucional, pues no obstante que se imponga el monto mínimo y en otros el máximo, tales porcentajes podrían resultar ruinosos y exorbitantes al exceder al monto de la contribución omitida.

Resumiendo, son inconstitucionales las disposiciones que establezcan multas fijas o multas que oscilen en porcentajes mínimos y máximos sobre las contribuciones omitidas, cuando la ley no disponga de reglas claras para su individualización; es decir, las multas que se impongan en forma automática, fundadas en preceptos que no establezcan reglas para que la autoridad competente determine la sanción considerando elementos subjetivos y objetivos del infractor o de la conducta infractora y no califiquen la gravedad, serán violatorias del multicitado precepto constitucional.

CAPÍTULO CUARTO

LAS MULTAS POR OMISIÓN DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL

4.1 LA OBLIGACIÓN DEL PATRÓN DE PAGAR CONTRIBUCIONES

Como quedó señalado en el capítulo dos, apartado 2.4.2, una de las obligaciones fundamentales de los patrones es el pago oportuno de las aportaciones de seguridad social, ya que si no cumplieran y el IMSS no estuviera facultado para obligarlos a pagar, la seguridad social de los trabajadores sería un rotundo fracaso del Estado.

La fracción III del artículo 15 de la Ley del Seguro Social enuncia una de las obligaciones fundamentales del patrón, al decir que debe *determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto*; de igual manera el artículo 38 de la citada ley ordena al patrón que en el momento de efectuar el pago de los salarios a los trabajadores *deberá retener las cuotas que a éstos les corresponda cubrir*.

Para un patrón cuyos trabajadores cotizan con un salario mínimo general en promedio y una prima de riesgo del 2.5%, el monto de las aportaciones que le corresponde cubrir es equivalente al 32.55% de los salarios de sus trabajadores; he aquí la razón por la que muchas empresas y empresarios han levantado la voz diciendo que tenemos en México uno de los seguros sociales más caros del mundo y de menor calidad en los servicios que presta. Diversas cámaras empresariales se han pronunciado por una reducción en las aportaciones de seguridad social, pero la realidad ha sido a la inversa ya que dichas aportaciones han venido en aumento.

Además de las cuotas y aportaciones con las que se constituye el régimen financiero de los cinco seguros que integran el sistema obligatorio, los capitales constitutivos, las actualizaciones, los recargos, las multas y los gastos realizados por el Instituto por inscripciones improcedentes, el artículo 287 de la LSS les da a estos conceptos el carácter de créditos fiscales, esto significa que el Instituto no requiere solicitar la intervención de ningún órgano jurisdiccional para exigir su cobro, más que observar las formas y tiempos que la normatividad establezca.

Las cuotas obrero patronales se causan por mensualidades vencidas y deberán cubrirse a más tardar el día diecisiete del mes inmediato siguiente. En

cambio los capitales constitutivos, las cédulas por diferencia en el entero de las aportaciones y las multas deben pagarse o aclararse dentro de los quince días hábiles siguientes en que surta efecto su notificación.

En el caso que las aportaciones y capitales constitutivos se paguen espontáneamente después de los plazos establecidos, estos conceptos deberán actualizarse conforme al INPC y una vez actualizados se calcularán los recargos correspondientes. Las multas que imponga el Instituto al patrón por cualquier causal contemplada en la ley y se paguen de manera espontánea después de vencido el plazo, solamente serán actualizadas sin que proceda recargo alguno.

4.2 LA OMISIÓN DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES

Dice la voz popular que el IMSS es el mejor cobrador que existe en México, y el propio Instituto confirma con cifras este dicho: en el Informe de Actividades 2008, presentado al Congreso, manifiesta que la cobranza a nivel nacional se ubicó en 98.9%, pero debido al impacto de la crisis económica mundial que empezaba a hacerse sentir a finales de 2008 este porcentaje fue inferior al del 2007 que ascendió a 99.52%⁵⁵; no cabe la menor duda de la eficacia del IMSS en la recaudación; veamos la siguiente tabla informativa:

Evolución de los Índices de Pago, 2005-2008
(porcentaje promedio anual)

	OPORTUNO	1er MES	2º MES
2005	90.65	94.41	99.20
2006	90.57	94.83	99.34
2007	91.04	95.54	99.52
2008	90.67	95.15	98.90

Fuente: IMSS, Informe de Actividades 2008⁵⁶.

De acuerdo con el citado informe del IMSS, la meta por las cuotas obrero patronales para el ejercicio 2008 publicada en la Ley de Ingresos de la Federación, fue de 149,678.8 millones de pesos, sin embargo la recaudación

⁵⁵ <http://www.imss.gob.mx/NR/rdonlyres/9870BF2A-F0D6-48B5-88A8-EB9DE802A842/0/08.pdf> (fecha de consulta 9 septiembre 2009)

⁵⁶ Ídem

obtenida al cierre de dicho ejercicio fue de 153,389.6 millones de pesos, importe superior en 2.5 por ciento a la meta referida.⁵⁷

Son varias las razones por las cuales dicho Instituto resulta efectivo en la recaudación:

- ◆ Sus deudores están plenamente identificados y ubicados.
- ◆ La mayor parte de sus deudores tiene bienes que pueden ser fácilmente embargados y sustraídos.
- ◆ Frecuentemente embarga bienes no permitidos por el CFF, por lo que los patrones en su desconocimiento y ante la amenaza de dicho embargo busca la forma de pagar.
- ◆ El Instituto puede bloquear cuentas bancarias e intervenir la negociación.
- ◆ Los trabajadores del patrón ejercen presión sobre éste para que las aportaciones se cubran oportuna y correctamente, ante la negativa de los servicios y prestaciones por parte del IMSS.

Sin embargo, a pesar de todos los medios legales y extralegales que utiliza el IMSS para cobrar, existe un porcentaje de patrones que no paga oportunamente sus cuotas obrero patronales, a decir del Instituto este porcentaje oscila entre el 9 y 10 por ciento, pero en tiempos de crisis económica del país, como la que estamos viviendo en estos momentos la morosidad aumenta; el director general del IMSS, Daniel Karam Tumej manifesté a los medios que de enero a mayo de 2009 la recaudación oportuna cayé en un 5% con relación al ejercicio 2008.⁵⁸

El IMSS ha manifestado⁵⁹ que dentro del grupo de morosos existen empresas y empresarios que financian su operación diaria o falta de flujo de efectivo omitiendo el pago de las cuotas de seguridad social, incluso las que retiene a los trabajadores, conscientes de que el IMSS más temprano que tarde utilizará todo su sistema de cobranza para recuperar esos créditos fiscales y aplicará las sanciones que correspondan al caso. Cuando el IMSS les requiere a estos patrones el pago los créditos omitidos, muchos terminan realizando convenios para pagar en plazos y solicitando condonación de las multas, otros más deshonestos terminan impugnando los créditos fiscales ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aprovechando los errores que comete el IMSS al momento en que determina y notifica dichos créditos.

⁵⁷ Ídem

⁵⁸ <http://eleconomista.com.mx/notas-online/negocios/2009/05/28/cae-recaudacion-imss-perdidas-empleo> (fecha de consulta 9 septiembre 2009)

⁵⁹ <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/145792.empresas-deudoras-al-imss-sufren-el-riesgo-de.html> (fecha de consulta 9 septiembre 2009)

Pero existe un sector que resulta mayoría entre los morosos que no tiene elaborada ninguna estrategia para no pagar al IMSS, que no se allegan de personajes siniestros como asesores fiscales que recomienden dejar de cumplir con sus obligaciones de pago a cambio de jugosos honorarios, este grupo lo constituye principalmente la mayoría de las micro, pequeñas y medianas empresas, a las que las recurrentes crisis que vive el país les afecta de manera importante, al grado de que cuando dejan de pagar sus aportaciones al IMSS esto es una clara señal de lo mal que se encuentran sus finanzas y el inminente riesgo de quebrar.

Cuando este grupo de empresarios abatidos por la crisis deja de pagar sus aportaciones de seguridad social, el IMSS aplica por igual la misma regla para todos, sancionándolos con una multa equivalente al 40% de las contribuciones no pagadas y realizando el procedimiento administrativo de ejecución, que implica el embargo y el remate de bienes; en mucho de los casos esto significa el fin de la empresa y en consecuencia el cierre de una fuente de trabajo.⁶⁰

4.3 LAS MULTAS DEL IMSS POR OMISIÓN DEL PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

No obstante que el procedimiento coactivo de cobro de créditos vencidos que utiliza el IMSS por sí mismo resulta agresivo y en algunos casos arbitrario y violento, el legislador ha determinado que se sancione su conducta omisa mediante una multa que va del 40 al 100 por ciento del crédito omitido; así lo establece el artículo 304 de la LSS:

Cuando los patrones y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, serán sancionados con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido.

La Ley del Seguro Social en sus artículos 304-A y 304-B también sanciona con multa otras obligaciones incumplidas por el patrón, distintas a la omisión de pago de contribuciones; sin embargo estos últimos preceptos legales resultan más claros que el artículo 304, ya que a decir del artículo 304-B las infracciones *se sancionarán considerando la gravedad, condiciones particulares del infractor y en su caso la reincidencia*; además, clasifica las infracciones por su gravedad y establece como multa un rango de veces el salario mínimo según la infracción cometida; la multa mínima equivale a 20 salarios mínimos

⁶⁰ <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/103842.multas-del-imss-ponen-en-riesgo-a-300-mil-empag.html> (fecha de consulta 10 septiembre 2009)

generales diarios del Distrito Federal y la máxima a 350 veces dicho salario; de esta claridad adolece el artículo 304 de la LSS que es nuestro tema de estudio.

Multas del 40 por ciento.

A pesar de que el artículo 304 de la LSS establece que los patrones omisos en el pago de las contribuciones serán sancionados con multas *del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido*, en la práctica sólo existe un porcentaje que se aplica en todos los casos y en todas las circunstancias en que se presente la infracción, el 40%; por tal motivo el Instituto nunca razona el importe de la multa solamente señala el crédito fiscal que se dejó de pagar y su monto, e inmediatamente después determina el importe de la multa, el cual equivale al 40% de las contribuciones omitidas.

Los razonamientos de la autoridad que expliquen por qué establece siempre el 40% por concepto de multa no existen, la respuesta es "no estoy obligado a razonar las causas cuando impongo la multa menor", ante este inaceptable argumento utiliza la jurisprudencia 127/99 emitida por la Segunda Sala de la SCJN bajo el rubro MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL,⁶¹ misma que transcribí en el capítulo tres, apartado 3.3.2.1 y la cual expresa que cuando la autoridad fiscal imponga la multa mínima, la falta de motivación no causa violación al artículo 16 Constitucional, ya que ésta debe darse cuando se impone una multa mayor a la mínima.

Este criterio de nuestro Máximo Tribunal contradice al artículo 16 Constitucional que establece: *nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento*, así como lo dispuesto en el artículo 38 fracción IV del CFF cuando dispone que los actos administrativos, entre otros requisitos, deben estar fundados y motivados; así lo había entendido el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, al expresar su punto de vista en la siguiente tesis aislada:

MULTAS FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER PARA SU DEBIDA MOTIVACIÓN. La única forma de evitar que las sanciones puedan ser irrazonables, desproporcionadas y, por tanto, excesivas e inconstitucionales, es necesario que se tomen en cuenta los siguientes

⁶¹Segunda Sala. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. X, Diciembre de 1999. Tesis: 2a./J. 127/99, pág. 219.

requisitos: a) La gravedad de la infracción cometida, b) El monto del negocio, y c) La capacidad económica del particular. Lo anterior significa que una multa fiscal por más leve que se considere, debe contener las razones y motivos que la justifiquen, para que de esta manera no se deje en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al particular y quede fehacientemente acreditado por la autoridad que la multa decretada no es excesiva, pues tal obligación deviene directa y taxativamente del artículo 22 constitucional; mismo que en relación con el artículo 16 de nuestra Carta Fundamental, en el que se exige que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado sin excepción alguna, conduce a establecer que todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica del gobernado, debe contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta como se dispuso con antelación la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción; de ahí que al no existir esos requisitos, obvio es que la imposición aun de la infracción mínima, sin estar debidamente fundada y motivada, resulta violatoria de sus garantías individuales.⁶²

Señala el citado Tribunal que para que la multa no resulte excesiva, por más leve que ésta sea, debe contener las razones y motivos que la justifiquen, para que de esta manera no se deje en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al particular.

Al no haber razonamiento por parte de la autoridad para imponer la multa mínima, trae aparejada la ausencia de valoración de elementos tan esenciales como son la gravedad de la falta, la reincidencia o la capacidad económica del infractor, esto es consecuencia de que el artículo 304 de la LSS que contiene el precepto sancionador no le proporciona al IMSS como autoridad competente los elementos que debe tomar en cuenta para determinar la cuantía de la multa, dejando al arbitrio y discrecionalidad de dicha autoridad la aplicación de dichas sanciones.

⁶² *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. X, Tomo: IX, Marzo de 1999, pág. 1422.

4.3.1 EXENCIÓN, REDUCCIÓN Y REVOCACIÓN DE MULTAS

Exención por cumplimiento espontáneo.

A pesar de que en artículo 73 del CFF ya existía la figura del cumplimiento espontáneo de las obligaciones para eximir a los contribuyentes de las multas a que se hubiesen hecho acreedores por no cumplir con alguna obligación que la normatividad establecía, la Ley del Seguro Social no contemplaba esta disposición; de tal forma que cuando el IMSS imponía multas con posterioridad al cumplimiento de la obligación del patrón, éste tenía que interponer un recurso de inconformidad al Consejo Consultivo Delegacional para que le fuera cancelada dicha multa, argumentando que la obligación se había cumplido de manera espontánea.

El 20 de diciembre de 2001 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto que reformó y modificó algunas disposiciones de la Ley de Seguro Social; en dicha reforma nació el artículo 304-C relativo a la exención de multas en caso de cumplimiento espontáneo de las obligaciones.

El citado artículo categóricamente establece que *no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones patronales fuera de los plazos señalados por la Ley o cuando se haya incurrido en infracción por caso fortuito o fuerza mayor*, y más adelante aclara los supuestos en los que no se considera espontáneo, siendo estos:

- a) Cuando el Instituto descubre la omisión y posteriormente a ello el patrón la subsana.
- b) Cuando el patrón corrige la omisión después de haber sido notificado que será sujeto a una visita domiciliaria o de cualquier otra gestión, que tenga como objetivo comprobar el cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social.
- c) Cuando el patrón corrige la omisión *con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen por contador público autorizado ante el Instituto*, siempre que dicho dictamen haga referencia a tales omisiones.

Tratándose de omisiones en el pago de las contribuciones al IMSS, es espontáneo el cumplimiento y por lo tanto improcedente la multa cuando una vez recibido el citatorio para que el representante legal espere al notificador en día y hora cierta, el patrón paga el crédito omitido; este proceder de los patrones no es bien visto por la autoridad, y en muchas ocasiones el IMSS se

niega a cancelar la multa; sin embargo ésta se puede impugnar mediante recurso de inconformidad y se obtiene resolución favorable.

De conformidad con lo establecido en el Primer Punto del Acuerdo 187/2003, dictado por el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social, publicado en el DOF el 15 de julio de 2003 y modificado mediante el acuerdo ACDO.AS2.HCT.250309/56.P.DIR publicado en el DOF el 2 de abril de 2009, se considerará como cumplimiento espontáneo y por lo tanto no se impondrá multa si el patrón presenta al Instituto en tiempo y forma la cédula de determinación de las cuotas obrero patronales a su cargo sin pago, pero cubre su importe y sus accesorios dentro de los 30 días naturales siguientes. Recordemos que una de tantas obligaciones que la Ley del Seguro Social impone a los patrones se encuentra en el artículo 39, y se refiere a la obligación que tienen los patrones de autodeterminarse y presentar la cédula de autodeterminación aun cuando no se pague su importe, a más tardar el día diecisiete del mes inmediato siguiente.

Reducción por pronto pago

El Poder Ejecutivo muestra gran interés en que las multas se paguen oportunamente, es decir dentro de los quince días siguientes a su notificación, por tal motivo el artículo 19 del Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos señala que cuando la multa se pague dentro del plazo establecido se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte una nueva resolución, simplemente se solicita a la Oficina para Cobro que se elabore la liquidación correspondiente y se acude al banco a pagarla.

Revocación de las multas

Con las reformas a la Ley del Seguro Social del 2001, el Poder Legislativo aprobó el artículo 304-D, intrascendente en el fondo, respecto a la revocación de las multas, el precepto legal dice que:

El Instituto podrá dejar sin efectos las multas impuestas por infracción a las disposiciones de esta Ley y sus reglamentos, cuando a su juicio, con la sola exhibición documental por los interesados se acredite que no se incurrió en la infracción.

...

Es obvio que si no se incurrió en la infracción la multa debe dejarse sin efectos; pero hay más incoherencias, el segundo párrafo de dicho artículo establece que *las resoluciones que dicte el Instituto al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece esta Ley*, es decir no se puede interponer un recurso de inconformidad, sino que tendría que promover un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; imaginémos un caso donde el patrón demuestra que no incurrió en falta y la autoridad no reconoce que se equivocó al aplicar la multa, la desafortunada redacción del artículo 304-D obligaría al patrón a acudir al citado Tribunal a exigir justicia.

Quiero pensar que con motivo de lo desafortunada que resultó la redacción del artículo 304-D, que pretendía otorgar facilidades a los patrones para que la autoridad dejara sin efectos las multas, el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social se dio a la tarea de emitir un acuerdo que a petición de parte diera facilidades a los patrones para reducir el monto de las multas, así nació el Acuerdo 187/2003, mismo que fue publicado en el DOF el 15 de julio de 2003 y modificado mediante el Acuerdo ACDO.AS2.HCT.250309/56.P.DIR publicado en DOF el 2 de abril de 2009.

En resumen el citado acuerdo establece lo siguiente:

- a) Que los patrones podrán solicitar al Instituto dejar sin efecto la multa impuesta, hasta antes de que se efectúe el remate de los bienes embargados.
- b) Que la solicitud debe interponerse ante el titular de cada Delegación.
- c) El escrito deberá contener, entre otros datos el porcentaje de reducción que se desea y el número de crédito que ampara la multa.
- d) Se dejará sin efectos la multa cuando el patrón no tenga créditos fiscales vencidos o exigibles y hubiese pagado puntualmente las cuotas obrero patronales durante el año anterior a la fecha de la solicitud.
- e) Se reducirá la multa al 90% cuando el patrón no tenga crédito fiscales vencidos, aunque éstos no hayan sido pagados puntualmente.
- f) Se reducirá la multa al 60% cuando el patrón haya pagado puntualmente las cuotas obrero patronales durante el año anterior a la fecha de la solicitud, aun cuando tenga adeudos por otro periodos.

Estos esfuerzos que realiza el IMSS para reducir el monto de las multas tienen que ver con lo gravoso que resulta para todos los sectores económicos del país un 40% de los pagos omitidos por concepto de multa. El IMSS está consciente que las grandes empresas impugnan todas las multas incluyendo éstas, y la probabilidad de que el Tribunal le dé la razón al actor es altísima. El propio Instituto reconoce que en los juicios fiscales en donde el IMSS tiene el carácter de demandado el comportamiento y los resultados no le son favorables: durante 2008 se concluyeron 27,247 juicios fiscales de los cuales el Instituto sólo ganó 4,464, es decir apenas el 16.4%⁶³.

A decir del IMSS⁶⁴, las principales causas por las que se declara la nulidad de los actos de recaudación son los siguientes:

- a) La indebida fundamentación de su competencia territorial.
- b) La carencia de firma autógrafa de la autoridad que emite la resolución.
- c) No se cumple con las formalidades de ley para la notificación de las cédulas de liquidación.
- d) No se acredita la relación laboral de los trabajadores que se enlistan en las cédulas de liquidación de cuotas.
- e) La improcedencia de la imposición de multas, por tratarse de pagos espontáneos.
- f) Se omite detallar en las resoluciones de rectificación de la prima del Seguro de Riesgos de Trabajo, la fecha de emisión y de notificación al patrón, de los dictámenes de calificación del riesgo, alta del trabajador, incapacidad parcial permanente, incapacidad permanente total o defunción, o no existen las constancias de los dictámenes mencionados.
- g) Inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución respecto a créditos que están pagados o que no han sido notificados.

⁶³ <http://www.imss.gob.mx/NR/rdonlyres/9870BF2A-F0D6-48B5-88A8-EB9DE802A842/0/08.pdf> (fecha de consulta 10 septiembre 2009)

⁶⁴ Ídem

4.4 LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 304 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL

Antes de entrar de lleno al tema de la inconstitucionalidad del artículo 304 de la Ley del Seguro Social, considero importante echar un vistazo al origen y modificación del citado artículo, así como los intentos fallidos de modificación.

4.4.1 SU ORIGEN Y EVOLUCIÓN

En las leyes del seguro social anteriores a la ley vigente de 1997 no existía la multa como forma de sanción a los patrones que omitían el pago de las aportaciones de seguridad social. El 21 de diciembre de 1995 se publicó en el DOF el decreto que creó la nueva Ley del Seguro Social, misma que entró en vigor el 1º de julio de 2007, y en la cual nació la sanción al respecto.

La nueva ley dio vida a un agresivo artículo 304 que sancionaba con multa del setenta al cien por ciento de la contribución omitida el incumplimiento de los patrones a pagar las aportaciones de seguridad social; así se expresaba dicho precepto:

Quando los actos u omisiones, que realicen los patrones y demás sujetos obligados, impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, aquellos se sancionarán con multa del setenta al cien por ciento del concepto omitido. Los demás actos u omisiones que perjudiquen a los trabajadores o al instituto se sancionarán con multa de cincuenta hasta trescientas cincuenta veces el importe del salario mínimo general que rija en el distrito federal. Estas sanciones serán impuestas por el instituto mexicano del seguro social, de conformidad con el reglamento de la materia.

Consciente de que era muy alta la multa y temiendo una reacción encolerizada de los patrones si este precepto se materializaba, el IMSS nunca lo aplicó.

Fue el propio Ejecutivo Federal quien presentó una iniciativa de reforma a diferentes artículos que no se ajustaban a la realidad del país o simplemente eran necesario crearlos porque la nueva ley había dejado demasiadas lagunas normativas; en dicha iniciativa estaba contemplada la modificación al recién creado artículo 304; en la exposición de motivos se argumentó que era excesiva la multa que se imponía a los patrones y por lo tanto inconstitucional, porque contradecía la garantía de prohibición de las multas excesivas; por lo tanto, propuso que la multa disminuyera en su rango mínimo del 70% al 40%, en

tanto que el máximo permanecería en el 100%. La iniciativa fue aprobada y publicada en el DOF del 20 de diciembre de 2001, por lo que el artículo 304 quedó redactado de la siguiente manera, el cual se conserva hasta nuestros días:

Cuando los patrones y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, serán sancionados con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido.

Las multas por el incumplimiento de obligaciones diferentes al pago de las aportaciones quedaron reguladas en un nuevo artículo, el 304-B, dice que:

Las infracciones señaladas en el artículo anterior, se sancionarán considerando la gravedad, condiciones particulares del infractor y en su caso la reincidencia, en la forma siguiente:

I. Las previstas en las fracciones IV, V, VII, VIII, XI, XVI y XIX con multa equivalente al importe de veinte a setenta y cinco veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal;

II. Las previstas en las fracciones III, X, XIII y XVIII con multa equivalente al importe de veinte a ciento veinticinco veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal;

III. Las previstas en las fracciones VI, IX y XV con multa equivalente al importe de veinte a doscientas diez veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal, y

IV. Las previstas en las fracciones I, II, XII, XIV, XVII, XX y XXI con multa equivalente al importe de veinte a trescientas cincuenta veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal.

Siendo este artículo mucho más claro y mejor redactado que el 304.

A partir del 2002 el IMSS le dio vida al artículo 304 y comenzó a aplicar las multas por omisión de pago. La reacción de los patrones no se hizo esperar y empezaron a interponer recursos en contra de estas resoluciones, alegando la inconstitucionalidad por tratarse de multas excesivas; el clamor de justicia llegó por vía del amparo al Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito, resolviendo a favor del IMSS al dictar la siguiente tesis aislada:

MULTA. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 304 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE JULIO DE 1997, AL CONTEMPLAR UN PORCENTAJE MÍNIMO Y UN MÁXIMO PARA SU IMPOSICIÓN, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia número P./J. 102/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 31, bajo el rubro: "MULTAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN EN PORCENTAJES DETERMINADOS ENTRE UN MÍNIMO Y UN MÁXIMO, NO SON INCONSTITUCIONALES.", consideró que las multas no son fijas y, menos excesivas, cuando el precepto legal que las prevé señala un mínimo y un máximo, ya que tal circunstancia permite a la autoridad facultada para imponerlas, determinar su cuantía de acuerdo con las circunstancias personales del infractor, lo que actualiza su individualización en cada caso concreto. En esa línea de consideración, el artículo 304 de la Ley del Seguro Social en vigor a partir del primero de julio de mil novecientos noventa y siete, no transgrede el numeral 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al permitir a la autoridad fiscalizadora que, en caso de que se cometan las infracciones ahí mencionadas, imponga a los patrones y demás sujetos obligados una multa, en virtud de que ésta no es fija ni excesiva, si se considera que establece un porcentaje mínimo y un máximo para su imposición, lo que permite a la autoridad legitimada para aplicar la sanción de mérito, determinar su monto de acuerdo con las circunstancias personales del infractor y la gravedad de la falta.

Ante el temor de que con este antecedente los tribunales resolvieran en el mismo sentido, es decir negando el amparo, muchos son los patrones que han echado mano de los juicios de nulidad para evitar pagar esta multas, argumentando no solamente la inconstitucionalidad por tratarse de una multa excesiva, sino atacando también la forma, principalmente respecto a la notificación y a los requisitos que debe contener la resolución; los resultados han sido positivos para los patrones, sin embargo no todos los patrones tienen el poder económico para pagar los honorarios de un abogado que le apoye a impugnar estas multas.

4.4.2 INICIATIVAS PARA SU REFORMA PRESENTADAS AL CONGRESO

El 29 de septiembre de 2004 los diputados por el Partido Acción Nacional Elizabeth Oswelía Yáñez y Manuel López presentaron a la Cámara de Diputados una iniciativa de decreto para reformar la Ley del Seguro Social en su artículo

304 y que adiciona un artículo 304-E en materia de multas y sanciones⁶⁵. En la exposición de motivos presentaron tres argumentos fundamentales:

- ◆ Que resulta excesivo el monto de las multas.
- ◆ Que con este tipo de sanciones las micro, pequeñas y medianas empresas se ven seriamente afectadas.
- ◆ Que en los últimos años la recaudación del Instituto ha sido favorable.

En consecuencia dicha iniciativa proponía la siguiente redacción para el artículo 304:

Quando los patrones y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, serán sancionados con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido; excepto cuando se trate de omisión en el pago de las cuotas, en cuyo caso, la multa no excederá del cuarenta por ciento del monto de la cuota omitida.

Tratándose de la omisión en el pago de las cuotas, exclusivamente, el monto de la multa no excederá del diez por ciento del monto de la cuota omitida, cuando el infractor la entere dentro de los diez días hábiles siguientes a aquel en que la autoridad le notifique haber descubierto la infracción y le haya impuesto la sanción correspondiente.

Para efecto de considerar la gravedad de la falta en la imposición de la sanción respectiva, se tomarán en consideración los siguientes criterios:

- a) *La naturaleza propia del acto u omisión;*
- b) *El número de trabajadores involucrados por la acción u omisión;*
- c) *El importe del crédito fiscal omitido, y*
- d) *La capacidad económica del infractor.*

Adicionalmente la multa se reducirá en un 50% cuando el infractor sea un patrón de micro o pequeñas empresas en la fecha que se cometió la infracción.

La iniciativa no prosperó y el 30 de marzo 2006 fue desechada por las Comisiones Unidas de Trabajo y Previsión Social y de Seguridad Social, bajo el argumento que dicha iniciativa contenía muchos beneficios para las empresas y por lo tanto la multa sería ínfima, lo que conllevaría a que se incumpliera con las obligaciones de pago y disminuyera la recaudación del Instituto. ⁶⁶

⁶⁵ <http://www.diputadosfederalespan.org.mx/LIX/despliega.asp?id=551246> (fecha de consulta 12 septiembre 2009)

⁶⁶ <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2006/mar/20060330-V.html> (fecha de consulta 12 septiembre 2009)

De nueva cuenta se presentó a la Cámara de Diputados una iniciativa de reforma para modificar los artículos 297 y 304 de la Ley del Seguro Social, el 10 de marzo de 2009, sólo que en esta ocasión el proyecto estuvo a cargo del Dip. Miguel Ángel González Salum, del Partido Revolucionario Institucional⁶⁷. En la exposición de motivos el legislador apuntó lo siguiente:

- ◆ Que resulta excesivo el monto de la multa de la manera como está plasmada en el artículo 304, y la Constitución Federal prohíbe las multas excesivas.
- ◆ Que la actual crisis por la que están pasando las empresas hace imposible que éstas puedan pagar multas tan altas.

La iniciativa propone la siguiente redacción para el artículo 304:

Quando los patrones y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, serán sancionados con multa del doble de la tasa ponderada de interés interbancario calculada durante el periodo en que se incumple el pago.

La citada iniciativa aun está pendiente de ser dictaminada por las comisiones unidas de Seguridad Social y de Hacienda y Crédito Público⁶⁸

4.4.3 LOS ASPECTOS CRÍTICOS

El análisis de artículo 304, me lleva a concluir que contiene dos aspectos críticos que se contraponen a la garantía constitucional de prohibir a las autoridades imponer multas excesivas; primeramente analizaré estos dos aspectos desafortunados que se encuentran en el artículo del presente estudio, y en el punto siguiente hablaré de su inconstitucionalidad.

4.4.3.1 NO CONSIDERA LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL INFRACTOR

Los motivos expuestos y debatidos por el Congreso para crear el artículo 304 de la Ley del Seguro Social se centraron en la necesidad del IMSS de recaudar al máximo las aportaciones de seguridad social, y dado que la nueva Ley

⁶⁷<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2009/mar/20090310-II.html#Ini20090310-1> (fecha de consulta 12 septiembre 2009)

⁶⁸http://sill.diputados.gob.mx/iniciativas_con_cc.php?filit=PRI&pert=%20&edot=P&comt=38 (fecha de consulta 20 septiembre 2009)

contemplaba un incremento significativo en las aportaciones que debían realizar los patrones y sujetos obligados, los legisladores vieron la necesidad de disuadir la cultura del no pago, de lo contrario el nuevo sistema de aportaciones no daría buenos frutos; de ahí surgió la necesidad de que la nueva ley contara con una disposición que sancionara las conductas de omisión de los patrones respecto a la obligación de contribuir al gasto de la seguridad social. Hasta aquí era correcta la posición del Congreso, el problema se presentó cuando tuvieron que decidir qué multa se les impondría a los infractores, y sin realizar ningún estudio de alineamiento con las garantías constitucionales decidieron que fuera una multa elevada que desalentara cualquier intento de violación a la ley, pero eso sí, que la multa se moviera entre un valor mínimo y otro máximo para que no estuviera en contradicción con el reciente criterio de la SCJN de que las multas que no cumplieran con esta condición resultan inconstitucionales; en consecuencia determinaron fijar como multa mínima el 70% de las aportaciones omitidas y como máxima el 100%. Así nació el artículo 304 en la Ley del 97.

Con la reformas del 2001 a la LSS, cuyo proyecto fue presentado por el Ejecutivo Federal, se argumentó que los rangos porcentuales en los que se movía la multa eran excesivos, y que además la recaudación de IMSS había sido muy buena los últimos años, por lo que se hacía necesario reducir porcentaje mínimo de la multa del 70 al 40 por ciento; la mayoría estuvo de acuerdo con esta iniciativa y se aprobó la reducción de la multa. Tampoco explicaron porque les gustó el 40% como porcentaje mínimo ¿por qué no el 30, el 20 ó el 10 por ciento? ¿Por qué el 40 por ciento era el porcentaje correcto? No hay respuestas al respecto.

Las dos iniciativas de reformas al multicitado artículo, de las que di cuenta en el punto anterior, tampoco razonan sobre los porcentajes que proponen establecer como rangos de multa, no obstante que en estas iniciativas si se hace mención a que los porcentajes vigentes son excesivos para cualquier patrón y por lo consiguiente inconstitucionales.

Los preceptos legales al igual que las resoluciones que emite la autoridad deben estar motivados, es decir se deben exponer de manera pormenorizadas las causas por las que se llega a esa conclusión; en el caso de las leyes no basta con que exponga o señale cuál es la conducta que se desea evitar, también es necesario que se señale por qué se determinó una sanción de tal magnitud, a fin de que la sanción sea proporcional a la falta cometida.

Dice García Domínguez⁶⁹ que cuando las multas se consideran excesivas, por no estar razonablemente acordes con la gravedad de la infracción, ello conduce a la ineficacia de la ley en que se establecen, porque en las diversas etapas de impugnación ante el órgano jurisdiccional existe una negativa subconsciente o deliberada a dar cumplimiento a las normas que establecen multas demasiado severas, lo que reduce sensiblemente la eficacia de su cobro, es decir, la multa excesiva produce efectos contrarios a los propósitos del legislador, por lo que pocas veces se cobran las multas fiscales, debido al sentimiento de desproporción entre la multa establecida y la conducta tipificada como infracción.

En razón de que los rangos mínimos y máximos de la multa no tienen el más elemental razonamiento para revestirlos de proporcionalidad, es decir, que tomen en cuenta la capacidad económica del infractor, dicho precepto resulta inconstitucional, ya que nuestra Carta Magna bajo la garantía de prohibir las multas excesivas, procura que las sanciones pecuniarias sean proporcionales a la capacidad patrimonial del infractor, para evitar dejarlo en la bancarrota o sin los suficientes recursos para subsistir. García Domínguez⁷⁰ dice que si se impone una multa desproporcionadamente alta en relación con el patrimonio del infractor, ésta podría convertirse en una verdadera confiscación.

4.4.3.2 NO CONTIENE CRITERIOS PARA DETERMINAR LA GRAVEDAD DE LA FALTA

Reproduzco nuevamente nuestro artículo de estudio, a fin de que tengamos presente su redacción:

Artículo 304. Cuando los patrones y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, serán sancionados con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido.

El legislador omitió establecer los criterios que deberá emplear la autoridad competente para determinar en definitiva la multa que aplicará.

El artículo 75 del CFF, de aplicación supletoria a la Ley del Seguro Social, proporciona a la autoridad competente solo un elemento a considerar al imponer multas fiscales, se trata de las agravantes; sin embargo, al analizar

⁶⁹ García Domínguez, Miguel Ángel. *Derecho Fiscal Penal. Las infracciones y las multas fiscales*. Porrúa, México, 1994, pág. 462.

⁷⁰ Ídem pág. 417.

dicho artículo, solamente las siguientes agravantes resultan aplicables, sin que se especifique la proporción en que se incrementará la multa:

- I. Que el infractor sea reincidente.
- II. Que omita el pago de las aportaciones retenidas a los trabajadores.
- III. Que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

Estas agravantes que considera el CFF resultan insuficientes para individualizar las multas ya que se omiten otros factores importantes a valorar en una multa, tales como:

- ◆ El grado de culpabilidad. La multa por si misma supone culpabilidad y debe estar limitada por ésta en su magnitud, es decir la culpabilidad impone límites a la cuantía de la multa. La sanción no sólo debe estar adecuada al hecho, también debe haber una adecuación proporcionada a la culpabilidad del infractor. Algunos objetarán este principio de culpabilidad, argumentando que no es posible cuantificar exactamente la culpabilidad, de tal manera que a un hecho determinado pueda corresponder una pena calculada con exactitud; la adecuación entre culpabilidad y sanción no pretende establecer una correlación con precisión matemática, ya que la función del principio de culpabilidad consiste en impedir que se abuse de la sanción aplicando una multa desproporcionada.

El grado de culpabilidad además de valorar las agravantes del hecho, también deberá tomar en cuenta sus atenuantes, el dolo, la culpa, el caso fortuito, la justificación, entre otros.

- ◆ Las condiciones económicas del infractor. Si tomamos en cuenta que la multa no tiene una finalidad reparatoria ni indemnizatoria, sino un fin de tipo aflictivo o represivo, ya que no busca castigar el daño causado al patrimonio del fisco sino castigar una conducta indeseable, la multa no debe perseguir incrementar la recaudación sino evitar otra conducta infractora a futuro. Por tal motivo, la cuantía de la multa debe guardar una estrecha relación con la capacidad económica del infractor, ya que mientras para una persona el monto de la multa puede resultar intrascendente con relación a su capacidad económica, para otra puede ser desproporcionada e inclusive confiscatoria, que acabe con su patrimonio. En ninguno de los dos casos se alcanza el fin deseado.

Por lo anterior, los elementos contenidos en el artículo 75 del CFF para individualizar las multas no son suficientes; sin embargo, podría pensarse que haciendo una interpretación armónica de la Ley del Seguro Social, no existe tal vacío, ya que por analogía deberían aplicarse los mismos criterios que contiene

el artículo 304-B, si embargo en estos casos no es aplicable tal principio de interpretación, ya que nuestra Constitución en su artículo 14 establece que *en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata*; para salir de dudas si estas sanciones son o no del orden criminal, el CFF en su artículo 5 refuerza mi comentario, diciendo que, *las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta*, y más adelante agrega que *las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica*.

Ante esta falta de elementos para individualizar las multas cabe preguntarnos: ¿Qué criterio aplica la autoridad para decidir en que porcentaje dentro de los rangos mínimo y máximo debe recaer la multa? ¿El legislador quiso dejar a discrecionalidad de la autoridad el monto de la multa?

Retomando la idea anterior, si consideramos que el artículo 304 de la LSS no contempla los elementos necesarios para que la autoridad sancionadora individualice la cuantía de la multa tomando en cuenta la gravedad de la falta, la reincidencia y la capacidad económica del infractor, estaremos de acuerdo que este precepto legal viola el principio de proporcionalidad y en consecuencia las multas que se dicten a partir de dicho precepto resultarán violatorias a la garantía de prohibir las multas excesivas.

4.4.4 VIOLACIÓN A LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL DE PROHIBIR MULTAS EXCESIVAS

Nuestra Carta Magna en el artículo 22 establece la garantía de la prohibición de las multas excesivas; de acuerdo con el análisis realizado en el capítulo tercero del presente estudio, las multas excesivas son aquellas que salen de toda norma y que resultan o pueden resultar lesivas al patrimonio y economía del infractor. Para que la multa no resulte “excesiva” debe ser proporcional, esto significa que debe tomar en cuenta la capacidad económica del infractor para que no vulneren o destruyan su patrimonio o su fuente de riqueza; asimismo, los montos de dichas multas deben variar cuando las condiciones económicas, las conductas y las circunstancias en que se dieron; para que esto pueda realizarse, el precepto legal debe establecer todos los elementos a los que deberá sujetarse quien deba imponerla, que le permita determinar la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad de la infracción, a fin de individualizar el monto de ésta.

Este criterio concuerda con la opinión vertida en tesis jurisprudencial por la Suprema Corte de Justicia de la Nación ⁷¹, al señalar que una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable. Y agrega, una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Son precisamente los dos aspectos críticos expuestos en el punto anterior, los que le dan el carácter de inconstitucional al artículo 304 de la Ley del Seguro Social; esto es porque los rangos mínimos y máximos de la multa no tienen el más elemental razonamiento para revestirlos de proporcionalidad, priva entonces un criterio arbitrario en su determinación, y por otra parte el legislador omite establecer los criterios que deberá emplear la autoridad competente para determinar en definitiva la multa que aplicará.

Las dos causas fundamentales, por las que considero que existe inconstitucionalidad del multicitado artículo 304, encierran una doble arbitrariedad: por parte del legislador al momento de crear la norma, no razonando sobre los rangos mínimos y máximos en que fijará la multa; el legislador concluyó que esos rangos le parecieron "adecuados" para disuadir el no pago, pero no porque los haya razonado; la segunda arbitrariedad la comete la autoridad que impone la multa, ya que al no existir en la norma los elementos a los que deberá ceñirse para determinar la multa, aplica discrecionalmente su propio criterio, de ahí que sólo existan en la práctica multas del 40% para todos los infractores. El IMSS ha convertido las multas con esta práctica en fijas; las que originalmente debían moverse entre un rango mínimo y uno máximo, todas se establecen en el 40%; por lo que de acuerdo con el criterio jurisprudencial de la SCJN al tratarse de una multa fija en la práctica, resulta ser una multa excesiva y por consecuencia inconstitucional, así está expresado: *esta Suprema Corte ha establecido, en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/95, que las leyes que prevén multas fijas resultan inconstitucionales por cuanto al aplicarse a todos por igual de manera invariable e inflexible, propician excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.*⁷²

⁷¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomos II, Julio de 1995 y XVII, septiembre de 2003, págs. 5 y 186.

⁷² Pleno. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. X, Noviembre de 1999. Tesis: PÁG./J. 102/99, pág. 31.

CONCLUSIONES

1. No es concebible una ley que regule una situación que no esté prevista en la Constitución, por lo que todas las leyes que surjan deberán emanar de ésta.
2. El Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social, cuya organización y administración está a cargo del organismo público descentralizado denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con personalidad jurídica y patrimonio propios.
3. El objetivo de la Seguridad Social es velar porque las personas que están en la imposibilidad temporal o permanente de obtener un ingreso, o que deben asumir responsabilidades financieras excepcionales, puedan seguir cubriendo sus necesidades, proporcionándoles, a tal efecto recursos financieros o determinados bienes o servicios; procura el bienestar social relacionado con la protección social o la cobertura de las necesidades socialmente reconocidas, como la pobreza, la vejez, las discapacidades, el desempleo, las familias con niños y otras.
4. Para que el seguro social pueda alcanzar la tan deseada y loable tarea de dar seguridad social a los sectores de la población para el que está dirigido, es importante que el sistema de recaudación de las aportaciones se realice de manera correcta y oportuna. Mucha de esta responsabilidad recae en los patrones, ya que ellos tienen la ardua tarea de determinar, calcular, retener y enterar las aportaciones de seguridad social.
5. Los patrones están obligados a pagar al IMSS las cuotas y aportaciones retenidas y propias con la periodicidad y puntualidad expuestas en el capítulo respectivo de este trabajo y el hecho de no hacerlo significa tener que pagar una multa, sin embargo ésta debe ser acorde a su capacidad de pago.
6. El incumplimiento de los patrones de enterar al Instituto las cuotas obrero patronales es sancionado por la Ley del Seguro Social, *con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido*, ya que la infracción

fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable, que incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, que debe ser sancionada con una pena económica, por un órgano de la administración.

7. La potestad sancionadora del IMSS como organismo fiscal autónomo es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa. La potestad sancionadora de la administración nace del carácter ejecutorio que tienen los actos administrativos, lo que implica que - como toda autoridad- se respeten las garantías individuales en cuanto a la fijación de las sanciones.
8. La multa es una cantidad de dinero que imponen las autoridades competentes del gobierno para beneficio del Estado a los gobernados que infringen alguna disposición normativa, y cuya violación está claramente definida en la ley y los reglamentos como una conducta punible por lo tanto debe observar las limitaciones constitucionales en cuanto al actuar de la autoridad.
9. Las multas en materia administrativa y fiscal tienen su fundamento en el artículo 21 Constitucional, aun y cuando el Código Fiscal de la Federación establece que participan de la naturaleza de las contribuciones y por ende deben respetar la proporcionalidad.
10. Para determinar el alcance del artículo 22 Constitucional que prohíbe las multas excesivas, una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; para que una multa no resulte excesiva, la ley que la contiene debe darle elementos a la autoridad competente para que ésta pueda, en cada caso, determinar su monto o cuantía tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así individualizar su monto.
11. Son pues inconstitucionales las disposiciones que establezcan multas fijas o multas que oscilen en porcentajes mínimos y máximos, cuando la ley no disponga de reglas claras para su individualización; es decir, las multas que se impongan en forma automática, fundadas en preceptos que no

establezcan reglas para que la autoridad competente determine la sanción considerando elementos subjetivos y objetivos del infractor o de la conducta infractora y no califiquen la gravedad, serán violatorias del precepto constitucional.

12. El artículo 304 de la Ley del Seguro Social que sanciona con multa del cuarenta al cien por ciento de la contribución a los patrones y demás sujetos obligados que omitan el pago de las obligaciones contributivas es considerada una multa excesiva y por tanto se aparta de lo dispuesto por el 22 Constitucional en relación con el art. 31 fracción IV y la garantía de la proporcionalidad en las contribuciones, por lo que se estima ese artículo como inconstitucional, debido a las siguientes dos razones:
 - I. En virtud de que los rangos mínimos y máximos de la multa no tienen el más elemental razonamiento para revestirlos de proporcionalidad, ya que no toma en cuenta la capacidad económica del infractor. Los porcentajes del cuarenta al cien por ciento fueron establecidos por los congresistas sin razonar si dichos porcentajes guardaban una relación directa con la capacidad contributiva del infractor.
 - II. Debido a que no contempla los elementos necesarios para que la autoridad sancionadora individualice la cuantía de la multa tomando en cuenta la gravedad de la falta, la reincidencia y la capacidad económica del infractor.

PROPUESTA

Como resultado del análisis sobre la constitucionalidad del artículo 304 de la Ley del Seguro Social, en el que concluí que el citado precepto legal viola la garantía constitucional de prohibir multas excesivas, propongo que se reforme el citado artículo a fin de que su contenido esté en sana congruencia con el artículo 22 Constitucional, es decir que la multa que en él quede plasmada no resulte excesiva a los patrones y sujetos obligados a los que hace alusión la Ley del Seguro Social. Para que esto se cumpla es necesario que el nuevo precepto legal contenga tres requisitos:

- I. Que existan los elementos suficientes para valorar la gravedad de la falta.
- II. Que las cantidades, porcentajes o valores que sirvan de base para determinar la multa tengan relación directa con su condición económica.
- III. Que dichas cantidades, porcentajes o valores contengan topes mínimos o máximos que le permitan a la autoridad resolver la sanción individualizando la multa con base en los diversos factores que concurran en el hecho.

Antes de desarrollar mi propuesta, quiero exponer de manera muy concreta a cerca de lo que dice la doctrina sobre las diversas modalidades que existen para determinan las multas.

La mayoría de los estudiosos consideran que hay cinco sistemas principales para fijar la cuantía de las multas, éstos son: el sistema de igualdad, el sistema global o tradicional, el sistema de días-multa basado en la percepción diaria, el sistema de multa duradera y el sistema de días-multa basado en el salario mínimo legal.⁷³

- a. El sistema de igualdad consiste en imponer una multa en una cantidad igual o proporcional al daño causado o provecho obtenido por el infractor. Se basa en la idea de que la multa debe ser proporcional a la infracción cometida, sin tomar en cuenta la capacidad económica del infractor.
- b. El sistema global o tradicional considera que la multa debe ser una cantidad concreta de dinero en la que se correlacionen la gravedad del ilícito y la situación económica del infractor. La ley debe señalar

⁷³ García Domínguez, Miguel Ángel. *Derecho Fiscal Penal. Las infracciones y las multas fiscales*. Ed. Porrúa, México, 1994, págs. 398-401

topes mínimos y máximo y la autoridad encargada de su aplicación determinará su monto, tomando en cuenta las circunstancias atenuantes y agravantes, así como la condición económica del infractor.

- c. El sistema de días-multa basado en la percepción diaria, también se le conoce como sistema escandinavo, establece que la multa debe consistir en un número determinado de días de ingreso percibidos por el infractor por su trabajo, por sus rentas o por la suma de ambos. Considera que para que la multa resulte equitativa debe ser de igual severidad para todos y para que esto se cumpla debe estar determinada en relación a su ingreso o ganancia; de esta manera la multa se adapta al infractor y se adecua a la gravedad del ilícito.
- d. El sistema de multa duradera, también conocido como sistema de Baumann, consiste en que el infractor deberá pagar de manera diaria, semanal o mensualmente, una cantidad considerable de dinero, dejándole solamente lo estrictamente necesario para vivir; mediante este castigo se busca disminuir su capacidad de confort y de consumo. Para fijar la cuantía de la multa la autoridad competente deberá tomar en cuenta: la gravedad de la infracción, el resarcimiento del daño, la capacidad económica del infractor, el monto del ingreso diario percibido, las obligaciones civiles contraídas con anterioridad y, demás circunstancias que tenga relación con el hecho.
- e. El sistema de días-multa basado en el salario mínimo legal tiene como medida para aplicar la pena al salario mínimo legal, ya que se trata de un valor que está permanentemente actualizado. Este sistema pretende que la multas no se desactualice por el proceso inflacionario. En este sistema las unidades de cuantificación serán constante para diversos sujetos de distinta capacidad económica, lo que hace injusto al sistema.

Considerando estos sistemas, en la Ley del Seguro Social y en el Código Fiscal de la Federación, de manera conjunta se encuentran cuatro formas o modalidades de multas, siendo estas:

- I. En cantidad de dinero fija.
- II. En cantidad de dinero, con topes mínimos y máximos.
- III. En porcentaje de las contribuciones omitidas, con topes mínimos y máximos.
- IV. En días del salario mínimo general para el Distrito Federal, con topes mínimos y máximos.

La modalidad que recoge el artículo 304 de la LSS es la que establece un porcentaje de las contribuciones omitidas, con topes mínimos y máximos, sin embargo, considero que ninguna de las cuatro cumple con la garantía constitucional de prohibir las multas excesivas, ya que ninguna comprende de manera conjunta los factores de adaptación a las condiciones económicas de del infractor y la adecuación a la gravedad del ilícito.

En la teoría resultaría viable establecer una multa basada en el ingreso diario del infractor, para que hubiera una relación directa entre multa y la capacidad económica del infractor, factor fundamental para que la multa no resulte excesiva, y que pudiera moverse entre un rango mínimo y otro máximo que le permitiera a la autoridad sancionadora, determinar su cuantía en relación a la gravedad de la falta; sin embargo, en la práctica resultaría complicado por no decir imposible que la autoridad contara con la información veraz y oportuna de ingreso diario del patrón; si en un futuro esta información estuviera al alcance del IMSS, considero que sería la mejor opción para la aplicación de este tipo de multas.

De acuerdo con nuestra realidad, considero que la multa que cumpliría cabalmente con la garantía constitucional de prohibir multas excesivas, es la que a continuación propongo:

MULTA SOBRE UN PORCENTAJE DEL BENEFICIO FICTO OBTENIDO POR EL INFRACTOR, CON TOPES MÍNIMO Y MÁXIMO.

El Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, define las ficciones jurídicas como *construcciones ideales que se hacen en las normas de derecho, a las que se les asigna un valor hipotético o instrumental debido a su aptitud para facilitar una concepción jurídica o para provocar una realidad deseada e inexistente y con la finalidad de facilitar la aplicación de los preceptos jurídicos.*⁷⁴

Las ficciones jurídicas pueden ser equiparadas, esto significa que la norma asimila para todos o algunos efectos jurídicos dos o más casos sustancialmente distintos; con esta figura no se busca afirmar lo falso o negar lo verdadero, sino que expresa juicios de valor mediante una fórmula ficticia en la expresión.

Algunas de las finalidades de las ficciones jurídicas son:

⁷⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa UNAM, México 200, págs. 1692 y 1693.

- ◆ Favorecer la justicia, principalmente cuando se trata de ficciones equiparadas.
- ◆ Facilitar la imputación de consecuencias jurídicas a hechos jurídicos límite y a hechos difícilmente comprobables.

Ambos fines se pueden resumir en provocar una realidad deseada e inexistente con el fin de facilitar la aplicación de un precepto jurídico.

Utilizando esta figura de la ficción jurídica se presume que quien infringe la obligación de pagar al IMSS las aportaciones de seguridad social se ve beneficiado en alguna de las siguientes formas:

1. Por los intereses que le genera invertir el monto de las cuotas obrero y patronales que originalmente están destinadas al IMSS. Este caso se daría suponiendo que el infractor cuenta con los recursos para pagar pero decide no hacerlo e invertirlos en el mercado de dinero para obtener una ganancia a través de los intereses.
2. Para financiar otros negocios o actividades mercantiles, en las que requiere flujo de efectivo de manera inmediata, ya que de lo contrario correría el riesgo de que dichas operaciones no se concreten, o de lo contrario tendría que recurrir al crédito del mercado.
3. Suponiendo que no está especulando con el dinero, sino que en realidad no cuenta con los recursos para cubrir oportunamente las aportaciones de seguridad, para no afrontar las consecuencias ante la falta del pago oportuno, tendría que echar mano del crédito, el cual representa un costo perfectamente cuantificable.

El cualquiera de los tres supuestos el infractor se ve beneficiado, ya sea porque incrementa su patrimonio o porque evita que éste disminuya; en los dos primeros casos el beneficio es real, en el tercero es un beneficio ficto; muy probablemente la mayoría de los casos de infracción estarán en este último supuesto. Sobre estos beneficios obtenidos debe determinarse la multa.

Existen diversos indicadores que hacen referencia al costo del crédito en el mercado, sin embargo el CPP es la tasa fijada por Banco de México, que promedia el costo del dinero en el sistema financiero mexicano y que se publica mensualmente en el Diario Oficial de la Federación; el propio Banco de México lo define de la siguiente manera:

Costo Porcentual Promedio de Captación: Costo promedio ponderado expresado en un porcentaje que pagan las distintas instituciones

financieras por la captación de los recursos en distintos instrumentos, y cuya estimación mensual emite el Banco de México del 16 al 20 de cada mes en el Diario Oficial de la Federación; la ponderación se obtiene al multiplicar la tasa de interés por su peso en la captación de los distintos instrumentos de las instituciones financieras. Expresa el costo porcentual promedio de la captación por concepto de tasa y, en su caso, sobretasa de los pasivos en moneda nacional a cargo de la banca múltiple, derivado de los depósitos bancarios a plazo, pagarés con rendimiento liquidable al vencimiento, depósitos en cuenta corriente, aceptaciones bancarias y papel comercial con aval bancario y demás instrumentos financieros.⁷⁵

Propongo que el CPP sea la referencia para calcular el beneficio obtenido por el infractor al dejar de cumplir con su obligación de pago; en consecuencia, el precepto legal deberá sancionar la falta con un porcentaje de dicho beneficio que se adecue a la realidad económica de cada infractor y a la gravedad del ilícito.

Cuando las condiciones económicas del país no se vean alteradas por crisis internas o externas que afecten a una o varias ramas productivas, los infractores deberían ser sancionados cuando menos con la mitad (50%) del beneficio ficto obtenido al no pagar oportunamente las contribuciones de seguridad social, siempre y cuando existan elementos que no nos muestren a un infractor consuetudinario y doloso, ya que de ser así la sanción podrá ser hasta por la totalidad (100%) de dicho beneficio.

En consecuencia, considero que el artículo 304 de la Ley del Seguro Social debería quedar redactado de la siguiente manera, además de adicionar el Artículo 304 E:

ARTÍCULO 304.- Cuando los patrones y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, serán sancionados de acuerdo con la gravedad de la falta con multa del cincuenta al cien por ciento del beneficio ficto obtenido por el patrón o sujeto obligado. El beneficio ficto se calculará aplicando el Costo Porcentual Promedio publicado por el Banco de México a la contribución omitida, desde el mes en que se dejó de pagar el adeudo fiscal hasta el mes en que el Instituto descubra la omisión.

⁷⁵ <http://www.banxico.org.mx/tipo/disposiciones/circular2019/anexo13.html> (fecha de consulta 26 octubre 2009)

Para efecto de considerar la gravedad de la falta en la imposición de la sanción respectiva, se tomarán en consideración los siguientes criterios:

- I. Reincidencia.
- II. Extemporaneidad en el pago de las aportaciones durante el último año.
- III. Proporción de las aportaciones omitidas.
- IV. Omisión o imprecisión de la información que sirva como base para calcular las aportaciones.

Cuando la economía del país o el sector productivo al que pertenezca el infractor se encuentre en situación de crisis, los rangos porcentuales de la multa serán del 25 al 50% sobre el beneficio ficto, atendiendo los mismos criterios de gravedad antes señalados.

ARTÍCULO 304 E.- El Instituto dejará sin efecto las multas a que se refieren los artículos 304 y 304 B cuando el patrón o sujeto obligado se encuentre en los siguientes supuestos de excepción:

- I. Huelga.
- II. Paros técnicos por problemas económicos.
- III. Declaratoria de suspensión de pago.
- IV. Quiebra.

Para tal efecto el infractor deberá solicitarlo dentro de los quince días hábiles en que la multa le sea notificada y demostrar su condición de excepción.

Ya para finalizar, considero importante que el Congreso realice las modificaciones al artículo 304 de la Ley del Seguro Social, que haga más justa la aplicación de sanciones a los patrones, ya que si bien es cierto éstos incurren en faltas a obligaciones sustantivas que atentan contra el sistema de seguridad social mexicano, también es cierto que la sanción debe cumplir con los más elementales principios y garantías que nuestra Carta Magna establece, de lo contrario estaremos dejando al arbitrio de las autoridades decisiones importantes que pueden atentar contra la subsistencia de fuentes de empleo tan necesarias para el desarrollo del país.

FUENTES DE INVESTIGACIÓN

BIBLIOGRAFÍA

Acosta Romero, Miguel. *Nuevo Derecho Bancario*. 9ª. Ed. Porrúa, México, 2003.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 20ª Ed. Themis, México, 2008.

Ávila Salcedo, Luis. *La seguridad social y el Instituto Mexicano del Seguro Social*. Porrúa, México, 2007.

Azuela Rivera, Mariano. *Garantías*. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2008.

Burgoa Orihuela, Ignacio. *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*. 7ª Ed. Porrúa, México, 2003.

_____. *Garantías Individuales*. 40ª Ed. Porrúa, México, 2008.

Carpizo, Jorge. *Derecho Constitucional*. 4ª Ed. Porrúa, México, 2007.

_____. *Estudios Constitucionales*. 8ª Ed. Porrúa, México, 2003.

Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. 4ª Ed. Oxford, México, 2007.

Castellanos, Fernando. *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*. 43ª Ed. Porrúa, México, 2002.

Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. 46ª Ed. Porrúa, México, 2007.

García Domínguez, Miguel Ángel. *Derecho Fiscal Penal. Las infracciones y las multas fiscales*. Ed. Porrúa, México, 1994.

Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*. 26ª Ed. Porrúa, México, 2005.

González Martínez, Víctor Hugo. *Las multas fiscales y su impugnación*. 2ª Ed. SICCO, México 2004.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa UNAM, México 2004.

Izquierdo Muciño, Martha Elba. *Garantías individuales*. 2ª Ed. Oxford, México, 2007.

Mendizábal Bermúdez, Gabriela. *La seguridad social en México*. Porrúa, México, 2007.

Kelsen, Hans. *Teoría Pura del Derecho*. Ediciones Coyoacán, México, 2008.

Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 5ª Ed. Porrúa, México, 2007.

Montiel y Duarte, Isidro. *Estudio sobre garantías individuales*. 3ª Edición, Porrúa, México, 1979.

Pereznieto Castro, Leonel. *Introducción al Estudio del Derecho*. 4ª Ed. Oxford, México, 2002.

Real academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. XXI Ed. Espasa Calpe, Madrid, 1992.

Ruiz Moreno, Ángel Guillermo. *Nuevo Derecho de la Seguridad Social*. 13ª Ed. Porrúa, México, 2008.

Saldaña Magallanes, Alejandro. *Requisitos Esenciales y Medios de Defensa de las Multas Administrativas y Fiscales*. 2ª Ed. ISEF, México, 2008.

Uresti Robledo, Horacio. *Las Sanciones Fiscales Federales*. Tax Editores, México, 2005.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Seguro Social.

Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Ley Federal del Trabajo.

Reglamento de Prestaciones Médicas del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Reglamento del Recurso de Inconformidad del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresa, Recaudación y Fiscalización.

FUENTES ELECTRÓNICAS

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

<http://www.imss.gob.mx/NR/rdoonlyres/9870BF2A-F0D6-48B5-88A8-EB9DE802A842/0/08.pdf>

DIARIO EL ECONOMISTA

<http://eleconomista.com.mx/notas-online/negocios/2009/05/28/cae-recaudacion-imss-perdidas-empleo>

DIARIO MILENIO

<http://impreso.milenio.com/node/8557709>

MÉXICO LABORAL

<http://www.boletin-infomail.com/2009/04/deben-al-imss-100-mil-patrones.html>

CÁMARA MEXICANA DE LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN

<http://www.cmico.org/cmico/normatividad/csegsocial/ac-imss.htm>

DIARIO EL SIGLO DE TORREÓN

<http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/103842.multas-del-imss-ponen-en-riesgo-a-300-mil-emp.html>

DIARIO EL SIGLO DE TORREÓN

<http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/145792.empresas-deudoras-al-imss-sufren-el-riesgo-de.html>

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

<http://www.imss.gob.mx/NR/rdoonlyres/7DC998C9-CBBA-4F52-9F0B-E17AAB6F6787/0/11.pdf>

REVISTA OFFIX FISCAL

http://www.offixfiscal.com.mx/colaboraciones/condonacion_multas_imss.htm

REVISTA OFFIX FISCAL

http://www.offixfiscal.com.mx/colaboraciones/condonacion_multas_imss.htm

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

<http://www.imss.gob.mx/NR/rdoonlyres/962E6307-884C-45CD-8862-CDF439DD918C/0/AcuerdosCondonacióndemultasyDispensadegarantía.pdf>

PARTIDO ACCIÓN NACIONAL, DIPUTADOS FEDERALES LIX LEGISLATURA

<http://www.diputadosfederalespan.org.mx/LIX/despliega.asp?id=551246>

CÁMARA DE DIPUTADOS

<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2006/mar/20060330-V.html>

CÁMARA DE DIPUTADOS

http://sitl.diputados.gob.mx/iniciativas_con_cc.php?filit=PRI&pert=%20&edot=P&comt=38

CÁMARA DE DIPUTADOS

<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2009/mar/20090310-II.html#Ini20090310-1>

SENADO DE LA REPÚBLICA

<http://www.senado.gob.mx/gace2.php?sesion=2004/12/14/1&documento=25>

BANCO DE MÉXICO

<http://www.banxico.org.mx/tipo/disposiciones/circular2019/anexo13.html>

GLOSARIO DE SIGLAS

AFORE	Administradora para el Fondo de Retiro.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CPEUM	Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos.
CPP	Costo Porcentual Promedio de Captación
DOF	Diario Oficial de la Federación.
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social.
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor.
ISSFAM	Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LFT	Ley Federal del Trabajo.
LSS	Ley del Seguro Social.
SAT	Sistema de Administración Tributaria.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
SHCP	Secretaria de Hacienda y Crédito Público.
SBC	Salario Base de Cotización