



445
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO
ZED

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGON

LA APLICACION DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS
A LAS GARANTIAS DEL INTERES FISCAL,
PRACTICADA POR LAS OFICINAS EXACTORAS DEL
SEGURO SOCIAL.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A I
MARIA CONCEPCION SEGUNDO ALDANA

MEXICO, D. F.

NOVIEMBRE DE 1995

FALLA DE ORIGEN



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS A:

Mi Madre:
Por Haberme Dado La Vida
Y Todo Su Amor.

Mi Hijo:
Con el más sublime amor esperando
que el y sus primas Ana y Adriana
se guíen por el camino del conoci-
miento y la constante superación
para encontrar la felicidad, la
libertad y la justicia.

Mi Esposo:
Con Agradecimiento por el
respeto y cariño que me ha
dado.

Mis Hermanas:
Alicia y Silvia a quienes les digo
que las personas que brindan con-
fianza, siembran esperanza. Y con
fe todo resulta fácil. Esperando
sirva de estímulo para que en su
vida futura logren sus metas perso-
nales y profesionales.

Mi Suegro:
Por su apoyo tan invaluable
que no podría pagársele más
que con este trabajo.

Mi asesor de tesis:
Lic.: Oscar Samano Piña por todo
su apoyo, confianza y amistad, mi
más sincero agradecimiento.

Mis familiares y amigos:
Que directa o indirectamente
me mostraron su apoyo e interés
y compartieron conmigo el entu-
siasmo que desborde para la rea-
lización de este trabajo.

Mi honorable jurado.

I N D I C E

II

Página
No.

INTRODUCCION.....	I
INDICE.....	II
CAPITULO I CONSIDERACIONES PRACTICAS.....	1
A. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES DE ACUERDO AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE.....	4
1. CONTRIBUCIONES PARAFISCALES.....	18
2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	19
B. EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL EN SU CARACTER DE ORGANISMO FISCAL AUTONOMO.....	21
1. AUTODETERMINACION DE LAS CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL.....	25
2. FACULTADES DE DETERMINACION DE LOS CREDITOS FISCALES A SU FAVOR.....	30
3. EXIGIBILIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES A SU FAVOR.....	43
C. LAS OFICINAS PARA COBROS DEL SEGURO SOCIAL Y SU CARACTER DE AUTORIDAD FISCAL.....	51
1. ORIGEN.....	52
2. APLICACION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION..	54
3. PROCEDENCIA.....	64
4. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.....	88
5. OBLIGACION DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.....	123
CAPITULO II ANALISIS DE LA ACTUAL REGLAMENTACION DE LAS GARANTIAS- DEL INTERES FISCAL.....	126
A. DIVERSAS ACEPTIONES DEL CONCEPTO GARANTIA.....	126
B. NATURALEZA JURIDICA DEL INTERES FISCAL.....	131
C. FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.....	134
D. PROCEDENCIA DE LAS GARANTIAS DEL INTERES FISCAL.....	134
E. IMPORTE DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.....	135
F. REQUISITOS DE LAS GARANTIAS DE ACUERDO AL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	137
G. EXCENCION DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.....	142
H. EFECTIVIDAD DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.....	146
CAPITULO III LA APLICACION DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS - GARANTIAS DEL INTERES FISCAL PRACTICADA POR LAS OFICINAS PARA COBROS DEL SEGURO SOCIAL.....	148
A. SU PROCESO.....	152
B. LA OPERACION.....	164

C. SU COMPETENCIA E INCOMPETENCIA.....	166
D. EL EFECTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO.....	170
CONCLUSIONES.....	171
BIBLIOGRAFIA.....	176

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

El presente trabajo de investigación relativo a las garantías del interés fiscal, es el resultado de inquietudes personales surgidas en base a la experiencia que adquirí cuando fungí como Asesora Jurídica de una Oficina para Cobros del Seguro Social, ahí pude observar que estas dependencias enfrentan con frecuencia problemas con las llamadas "Garantías del interés fiscal", dichas situaciones menman la capacidad contributiva de esta Institución, creada por el Estado con el carácter de Organismo Fiscal Autónomo, la cual además de cumplir con los fines para los que fue creada -- consistentes en brindar Seguridad Social al pueblo de México, tiene otra actividad encaminada a autofinanciarse para poder cumplir con sus funciones. Así dicha Institución realiza una verdadera actividad financiera que tiene repercusiones de índole jurídico-fiscal y es aquí donde el Derecho Fiscal cumple su función, así el ordenamiento general que recoge las bases generales y los principios fundamentales de la materia tributaria es el actual Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que sirve de fundamento legal para que las actuaciones de las llamadas autoridades fiscales del Seguro Social, concretamente los Jefes de las Oficinas para Cobros, sustenten sus actuaciones en sus relaciones con los particulares (sujetos obligados=patrones).

Por ello y de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 258-E y 271 de la Ley del Seguro Social, las llamadas oficinas para cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social aplicarán

el procedimiento administrativo de ejecución, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones aplicables. Las propias oficinas conocerán y resolverán los recursos previstos en el mismo ordenamiento.

Las atribuciones antes señaladas fueron otorgadas a este Organismo con el único fin de salvaguardar sus intereses. Así dentro de las atribuciones de sus funcionarios fiscales están las de dar una correcta aplicación de las disposiciones fiscales vigentes, con estricto apego a derecho, para que a través de estos procedimientos recauden las cuotas obrero-patronales y/o capitales -- constitutivos que no fueron pagados dentro de los plazos señalados en las disposiciones respectivas por los patronos obligados, convirtiéndose así en sujetos del procedimiento administrativo de ejecución. Es decir, si los patronos deudores no cubrieron oportunamente el importe correspondiente, el Instituto ya le determinó el o los créditos en cantidad líquida, se los notificó y aún a pesar de esto el patrón omitió el pago incurriendo en mora, entonces es a través del procedimiento administrativo de ejecución como puede obligarlo a pagar coactivamente.

Es por tanto en esta fase del procedimiento administrativo de ejecución, donde se generan las llamadas garantías del interés fiscal, las cuales vía promoción pueden ser otorgadas por los patronos deudores para proteger sus intereses de la instauración del procedimiento administrativo de ejecución, y puede consis-

tin en fianza otorgada por Institución autorizada, embargo en la vía administrativa, depósito en dinero, obligación solidaria, prenda o hipoteca. Estas formas de garantizar el interés fiscal señaladas en el artículo 141 del Código Tributario solo procederán cuando se solicite la suspensión al procedimiento administrativo de -- ejecución por ser motivo de controversia los créditos adeudados o bien se solicite pronóga para el pago de los créditos fiscales ha cubrir en parcialidades o se de cualquier otro supuesto contenido en la Ley de la materia.

Así el presente trabajo de investigación se centra - en el aspecto llamado "APLICACION DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS GARANTIAS DEL INTERES FISCAL PRACTICADA POR LAS OFICINAS EXACTO TORAS DEL SEGURO SOCIAL".

Título que pretende dar a conocer que son las garantías del interés fiscal, su actual reglamentación en el Código Tributario y su aplicación práctica por parte de las citadas autoridades fiscales. Considerando que si con motivo de la aplicación de -- las disposiciones vigentes no se esta salvaguardando de manera eficaz los intereses del Fisco, es necesario darlo a conocer y tener - la osadía de pedir que se implementen las medidas legislativas necesarias o bien señalan qué aspectos deberán de cambiarse para proteger los intereses de dicha Institución, claro sin afectar con ello - los intereses de los particulares.

CAPITULO II CONSIDERACIONES PRACTICAS.

- A. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES DE ACUERDO AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE.
 - 1. CONTRIBUCIONES PARAFISCALES.
 - 2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.
- B. EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL EN SU CARACTER DE ORGANISMO FISCAL AUTONOMO.
 - 1. AUTODETERMINACION DE LAS CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL.
 - 2. FACULTADES DE DETERMINACION DE LOS CREDITOS FISCALES A SU FAVOR.
 - 3. EXIGIBILIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES A SU FAVOR.
- C. LAS OFICINAS PARA COBROS DEL SEGURO SOCIAL Y SU CARACTER DE AUTONOMIA FISCAL.
 - 1. ORIGEN.
 - 2. APLICACION.
 - 3. PROCEDENCIA.
 - 4. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.
 - 5. OBLIGACION DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.

CAPITULO I

CONSIDERACIONES PRACTICAS.

El Código Fiscal de La Federación es el ordenamiento legal que se encarga de reglamentar la forma como deben desenvolverse las relaciones entre autoridades fiscales y particulares, actuando estos últimos como contribuyentes, responsables solidarios o terceros. Es decir que entre ellos surge una relación o vínculo que se se ná susceptible de derechos y obligaciones, encontrando así que aquí interviene el poder público como una de las partes, teniendo dicha relación jurídico-tributaria su plena aplicación dentro del Derecho Público.

En materia fiscal encontramos al igual que sucede en toda obligación, la intervención del Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo, con la aclaración de que este último cuenta con otra modalidad como lo es en su carácter de responsable solidario.

Así la fuente de la relación jurídico-tributaria se encuentra establecida en la realización del hecho generador o de -- una situación específica prevista en la Ley, es la actualización de lo que la doctrina conoce como hecho imponible.

Dentro de los sujetos activos, tenemos que reciben -- tal denominación aquellos entes de carácter público que conocemos --

como Federación, Estados y Municipios agregando al Distrito Federal; lo anterior tiene su fundamento en el supremo principio constitucional que da la base al Derecho Tributario cuya interpretación a contrario sensu de la fracción IV del artículo 31 establece que dichos entes públicos realizan gastos en favor de nosotros, -- sus habitantes y es por ello que debemos contribuir de manera proporcional y equitativa para cubrirlos. Asimismo tenemos que dichos sujetos activos tienen facultades legales para obligar a sus gobernados a que les paguen las contribuciones adeudadas; dichas facultades no son discrecionales o renunciables, sino por el contrario es una facultad obligación de cobrar los créditos fiscales que le son adeudados, dados los fines a que se destinan los dineros obtenidos y que como todos sabemos son para cubrir el gasto público, -- mismos que se traducen en prestación de servicios de diversa índole, como son educación, seguridad ciudadana, alcantarillado, pavimentación, servicios médicos, impartición de justicia etc., considerando así al crédito tributario como de interés público, de ahí su preferencia con respecto a otros tipos de crédito.

En relación a lo anterior tenemos que el Derecho -- Tributario nace de la potestad del Estado y el término Tributo denota situación de superioridad o soberanía, pero solo para el establecimiento de las contribuciones que los particulares debemos pagar. Por esta razón en la jerga jurídico-fiscal se le ha denominado al Derecho Fiscal de diversas maneras tales como Derecho Impositivo, Derecho Hacendario, Derecho Tributario, Derecho Financiero -- etc.

Dentro de la relación tributaria el sujeto activo que en la mayoría de los casos es el Estado según la forma que -- adopte dentro de la estructura constitucional, no siempre se encuentra en una situación de preponderancia en relación con el sujeto pasivo de la relación o sea el contribuyente, debido a que -- tanto la administración fiscal como los contribuyentes rigen sus relaciones de acuerdo a las normas jurídicas dadas por el poder -- legislativo. Por lo tanto sus derechos y obligaciones son reciprocos.

El Poder Legislativo expide las leyes reglamentarias de cada contribución de acuerdo a la Ley de Ingresos. Al Poder Ejecutivo en su carácter de Administración Fiscal le corresponde determinar y cobrar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones.

En relación al estudio del Derecho Tributario no -- pasa inadvertido para nosotros el cuestionamiento hecho por diversos autores sobre la definición de Derecho Tributario, misma que -- en la mayoría de la Doctrina coincide, en este sentido nos permitimos transcribir el concepto que nos da el Maestro Francisco de la Ganza:

"Derecho Tributario es el conjunto de -- normas jurídicas que se refieren al -- establecimiento de los tributos, es-

to es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares -- con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos officiosos o contenciosos -- que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación", (1)

No es objeto de la presente tesis un estudio profundo y particularizado sobre todos y cada uno de los temas que conforman el Derecho Fiscal o Tributario, puesto que el objetivo de la misma se circunscribe a un tema muy específico dentro de la extensa diversidad de temas en materia fiscal.

A. *CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES DE ACUERDO AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE.*

Previo la clasificación de las contribuciones hecha por el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación Vigente, considero de suma importancia resaltar que los principios jurídicos que deben satisfacer las contribuciones son: el principio de lega-

(1) DE LA GARZA SERGIO F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO, 7A. EDICIÓN. EDIT. PORRÚA, MEXICO 1976, P. 22.

lidad, el principio de proporcionalidad y equidad y destino al -
gasto público, porque si bien es cierto que estamos obligados a
contribuir al gasto público, también es cierto que la forma de -
realizar esta obligación debe estar establecida en un ordenamien
to legal.

En nuestra legislación mexicana la obligación de
contribuir para el gasto público se encuentra fundamentada en la
fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política, di
cha disposición se refuerza con lo dispuesto por una Ley secunda
ria como lo es el Código Fiscal de la Federación Vigente en su -
artículo 1° que a la letra dice:

"Artículo 1°.- Las personas físicas y
las morales están obligadas a contri
buir para los gastos públicos confor
me a las leyes fiscales respectivas;
Las disposiciones de este Código se-
aplicarán es su defecto y sin perjui
cio de lo dispuesto por los tratados
internacionales de que México sea --
parte. Solo mediante ley podrá desti
nanse una contribución a un gasto pú
blico específico".

Por lo tanto el sistema fiscal mexicano en mate-

nia de contribuciones indica estar regido por el principio de legalidad, el cual debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria.

Dicho principio de legalidad puede enunciarse mediante la estimación analógica adoptada por el Derecho Penal "*nullo tributum sine lege*", es decir no hay tributo sin ley.

Más aún, los tributos que tenemos la obligación de pagar, además de estar establecidos en ley deben ser proporcionales y equitativos y además deben destinarse a satisfacer las funciones y servicios públicos que realiza el Estado.

El artículo 2° del Código Fiscal de la Federación Vigente clasifica y define a las contribuciones de la siguiente forma:

"Artículo 2°.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I.-IMPUESTOS.- Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales

que se encuentren en una situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II.-APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.-

Son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.-CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.- Son

Las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV.-DERECHOS.- Son las contribuciones

establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del

dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son Derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de Seguridad Social.

De la clasificación antes mencionada, podemos señalar que para la mayor parte de los tratadistas del Derecho Fiscal, las ya enunciadas contribuciones se clasifican en tres grupos de acuerdo a su especie, las cuales a saber son: impuestos, derechos y contribuciones especiales.

La doctrina considera que las contribuciones o tri

butos deben contener ciertas características como las que a continuación se enumeran:

- 1.- Deben ser de carácter público;*
- 2.- Deben prestarse en dinero o en especie;*
- 3.- Deben estar establecidas en Ley;*
- 4.- Deben derivar de una relación personal, de derecho y obligatoria;*
- 5.- Deben tener como finalidad proporcionar recursos al Estado, para que este realice sus funciones;*
- 6.- Deben ser justas.*

En mi opinión estas características deberán de cumplirse tanto por el Gobierno como por los particulares para un beneficio recíproco.

Siguiendo el orden de la clasificación de las contribuciones que refieren los tratadistas de acuerdo a su especie,

a continuación explicaré brevemente en que consisten cada una de ellas:

En relación a los Impuestos, estos son las contribuciones que se rigen por una relación unilateral y obligatoria, - lo que significa que solo el deudor (contribuyente) esta obligado a pagar a su acreedor (Estado)., sin que este último tenga el deber de otorgarle determinada prestación al contribuyente, en virtud de que los ingresos que obtiene el Estado por los impuestos son destinados para la generalidad y servicios o funciones públicas en beneficio de todos estos gobernados, de acuerdo a su capacidad contributiva. Es decir en proporción a su riqueza.

El Impuesto tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, es decir aquí el hecho imponible del impuesto puede definirse como aquel hecho jurídico de cuya realización nace la obligación tributaria. Más explícitamente cualquier situación puede ser considerada por el Legislador como idónea para legitimar la aplicación del impuesto, por lo tanto cualquier hecho puede considerarse como apto para generar una obligación tributaria.

Por razones técnicas, los impuestos están destinados a sostener los servicios públicos, generales, indivisibles, de aprovechamiento general.

De las diversas definiciones del impuesto que nos dan los estudiosos de la materia fiscal, me permito transcribir -- la del maestro Raúl Rodríguez Lobato, en virtud de que si bien no es la más explícita, sí precisa el concepto:

"El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o indirecto" (2)

Entre los principales impuestos federales tenemos los siguientes:

__ Impuesto Sobre La Renta.

__ Impuesto al Valor Agregado.

__ Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

__ Impuesto sobre Enajenaciones por Remuneración al Trabajo Personal Subordinado.

(2) RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL: DERECHO FISCAL, 2A. EDICIÓN, EDITORIAL HARLA, MÉXICO 1987, P. 61.

___ *Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.*

___ *Impuesto sobre Automóviles Nuevos.*

___ *Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos.*

___ *Impuesto al Petróleo.*

___ *Impuesto sobre Importación.*

___ *Impuesto sobre Exportación.*

Los Derechos son las contribuciones que han merecido la crítica de la mayoría de los estudiosos, debido a que es el nombre de una ciencia, como lo es la ciencia del Derecho, razón -- por la que varios autores están de acuerdo en que tal denominación debe cambiarse a Tasa, como actualmente se le nombra en otros países.

En México, se nombran Derechos y como tales son las contraprestaciones establecidas en Ley, por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación. Es decir en esta clase de contribución, el contribuyente paga por la realización o prestación de un servicio público y el Estado tiene la obligación de prestarlo en forma inmediata previo pago del servicio, beneficiando al contribuyente que lo solicita.

La organización de los servicios públicos que pres-

ta el Estado, en relación con las personas que los utilizan, presenta ciertas características, tratándose de contribuciones por derechos, toda vez que la serie de prestaciones que los particulares reciben a cambio de haber solicitado un servicio o haber pagado por el, afectara singularmente a estas personas, quienes además del derecho a recibir tal prestación, la obtienen en cumplimiento a una norma legal, y el producto de su pago no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

Es decir que en las contribuciones por Derechos, el Estado en sus funciones propias de Derecho Público, presta un servicio y el contribuyente paga por ese servicio, ejemplo los servicios de registro civil, expedición de certificados, de licencias, autorizaciones etc., dependiendo del costo del servicio prestado, el cual debiera ser generado en función de un interés general.

En materia de contribuciones por Derechos el Maestro Sergio F. de La Ganza concluye que el concepto de Derecho que ofrece el artículo 3° del Código Fiscal de La Federación contrastado con el concepto de producto o precio contenido en el artículo 4° del mismo nos dice que:

"El Derecho es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado pres-

tados por La Administración Pública. Esta destinado a sostener el servicio correspondiente y sera fijado - en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio". (3)

Cabe señalar en relación a la definición que nos da el maestro De La Garza, que los productos o precios son las prestaciones pagadas por servicios que presta el Estado en sus funciones de Denecho Privado, ejemplo: Las actividades que puede desempeñar como empresario de transportes o por una compraventa que realice o por un inmueble que rente a un particular.

A continuación me permito citar algunos de los Denechos que regula La Ley Federal de Denechos:

Respecto de La Secretaria de Gobernación.

- a) Por la expedición de certificados de licitud de título y contenido. (art. 19 de La L.F.-D.).
- b) Por servicios de publicación que se prestan en el Diario Oficial de La Federación (art. 19 A y 19 B).

(3) DE LA GARZA SERGIO F. OB. CIT. P. 340.

*Respecto de La Secretaría de Relaciones
Exteriores.*

- a) Por la expedición de pasaportes
o documentos de identidad y via-
je (art. 20 y 21 de La L.F.D.).*
- b) Por la prestación de servicios-
consulares (art. 22 al 24 A de-
la L.F.D.).*
- c) Por la prestación de servicios-
notariales por cónsules mexica-
nos (art. 25 de la L.F.D.).*

*Respecto de La Secretaría de Hacienda y Cré-
dito Público.*

- a) Por la vigilancia a los benefi-
ciarios de estímulos fiscales--
arts. 27 a 31 A de La L.F.D.).*
- b) Por la inscripción en el Regis-
tro Nacional de Valores e Inter-
medios (arts. 31 B al 37 de-
La L.F.D.).*
- c) Por el tránsito internacional -
de mercancías de procedencia ex-*

tranjera, que lleguen de territorio nacional con destino extranjero (arts. 38 al 52 de La L.F.D.).

Respecto de La Secretaría de Energía y Minas e Industria Paraestatal.

a) *Por las concesiones mineras (arts. 56 al 61 de La L.F.D.).*

Respecto a La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.

a) *Por los servicios de inscripción y expedición de la constancia de registro en el Padrón Nacional de Las Actividades Salineras (art. 62 de La L.F.D.).*

El tercer grupo clasificado como Contribuciones Especiales a su vez se subdivide en tres clases, las cuales a saber -- son: La Contribución de Seguridad Social; La de Gasto y La de Mejora. Han sido clasificadas como contribuciones especiales, por contar con características similares como las siguientes: La de prestaciones en dinero, legalmente obligatorias a cargo de los particulares que reciben un beneficio específico, producido por la ejecución de una obra pública o del incremento en el gasto del Estado, -

derivado de una actividad determinada o bien la prestación de servicios de seguridad social a grupos determinados.

Cuando los tratadistas refieren a esta clase de contribución especial, entendemos que únicamente tendrán la obligación de pagar dicha contribución quienes se beneficien por la ejecución o prestación de un servicio determinado. Al que los estudiosos han denominado el "PRINCIPIO DEL BENEFICIO" que consiste en hacer pagar a aquellos que no reciben un servicio individualizado hacia ellos, pero que se benefician indirectamente de un servicio de carácter general.

Conforme a lo anteriormente señalado, la contribución de mejoras es un claro ejemplo del beneficio que se procura a determinado grupo de individuos cuando el Estado realiza obras como el aneglo de una arteria urbana, ejes viales, servicios de transporte colectivo como el metro etc.

En cuanto a la contribución por gasto, tenemos que dentro del Derecho Fiscal Federal se le clasifica como Derecho y como ejemplo de ello, encontramos los llamados derechos por los servicios de vigilancia; los derechos por los servicios de fumigación en los teatros y salones cinematográficos; los llamados derechos por el permiso para la portación de armas, etc.

En mi opinión no encuentro la razón por la que esta clase de contribución se le nombre de gasto y no derecho.

CONTRIBUCIONES PARAFISCALES.

En los párrafos que anteceden señale brevemente en que consisten las contribuciones especiales llamadas de mejora y de gasto y a propósito evite mencionar la contribución especial -- llamada de seguridad social, pues bien está contribución de naturaleza especial ha sido conceptuada por la mayor parte de los estudiosos del Derecho Fiscal como una contribución de carácter parafiscal, lo cual quiere decir que es percibida en forma paralela o lateral a los ingresos del Estado provenientes de impuestos, derechos, contribuciones de mejora y de gasto etc.

La parafiscalidad en México se ha establecido a través de la percepción de ingresos que realizan los organismos públicos descentralizados o desconcentrados, de Sociedades de participación estatal, de organizaciones gremiales, profesionales o sindicales, que cuentan todos ellos con personalidad y patrimonio propios y que además tienen el carácter de organismos fiscales autónomos, algunos de los cuales cobran sus pagos en forma coactiva mediante procedimientos iguales o parecidos a los que usa el Estado para el cobro de los tributos.

Existe además el carácter obligatorio en dichas contribuciones y su partida no forma parte del presupuesto de Ingresos de la Federación salvo en algunos casos.

Un claro ejemplo de las contribuciones parafiscales lo encontramos en las aportaciones de seguridad social.

2.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Como ha quedado establecido las contribuciones de seguridad social son obligaciones de Derecho Público, establecidas unilateralmente por el Estado para fines de seguridad social y tienen el carácter de contribuciones parafiscales ejemplo el Instituto Mexicano del Seguro Social del cual hablaré mas detalladamente en el siguiente inciso.

Me interesa dejar claro que no solo el Instituto Mexicano del Seguro Social percibe aportaciones de seguridad social con la característica de contribución parafiscal, sino además otros organismos como el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para Los Trabajadores (INFONAVIT) cuyo origen constitucional se remonta al artículo 123 apartado A, fracción XII el cual se relaciona a su vez con lo dispuesto por el artículo 136 y 141 de la Ley Federal del Trabajo así como La Ley del INFONAVIT, dicho organismo es de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio (artículo 2º), tiene el carácter de organismo fiscal autónomo y esta facultado para determinar en caso de incumplimiento el importe de las obligaciones patronales y las bases para su liquidación, aunque dicho Instituto carece de aquella facultad económico-coactiva para hacer efectivos los créditos que le son debidos, te-

niendo encomendada la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución a las Oficinas Federales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tal y como lo prescribe el artículo 30 de la Ley del INFONAVIT.

Tenemos además otro claro ejemplo de aportaciones de seguridad social como las que percibe el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), -- que también es un organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio, entre cuyas prestaciones figuran el seguro de enfermedades no profesionales, de maternidad, seguro de accidentes de trabajo etc. Los trabajadores que están afiliados a este organismo deben aportar una cuota obligatoria basada en un porcentaje mínimo de su sueldo base, sin embargo en este tipo de aportes quienes retienen esas aportaciones son las entidades pagadoras de los sueldos, por lo que casi no hay incumplimiento de esta obligación. Más aún aquí no se prevé el cobro por medios coactivos en forma separada al Impuesto Sobre la Renta al producto del trabajo.

La seguridad social a favor de los miembros de las Fuerzas Armadas son entre otros: los fondos de ahorro y seguros de vida para los militares para los cuales la Ley de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas prevé que los Generales, Jefes y Oficiales efectúen aportaciones quincenales según su rango, estas obligaciones son de Derecho Público establecidas en Ley en forma unilateral a favor del Banco Nacional del Ejercito y la Armada, por lo --

Lo tanto son las obligaciones de Derecho Público establecidas en Ley en forma unilateral, que en cuanto son irreductibles a las categorías tributarias, pasan a formar parte de las exacciones para-fiscales.

B. *EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL EN SU CARACTER DE ORGANISMO FISCAL AUTONOMO.*

Si bien señale que las contribuciones de seguridad social o aportaciones de seguridad social son contribuciones para-fiscales y dada su naturaleza son contribuciones con características particulares que las diferencian de los impuestos, derechos, contribuciones de mejora y de gasto. También resulta conveniente señalar que singularmente las aportaciones de seguridad social que percibe el Instituto Mexicano del Seguro Social en su carácter de organismo fiscal autónomo, están establecidas por el Estado unilateralmente con carácter obligatorio para todos los gobernados que se encuentran previstos en la Ley.

Estas contribuciones provenientes de aportaciones de seguridad social que percibe el Instituto Mexicano del Seguro Social llamadas cuotas obrero-patronales y capitales constitutivos, son las prestaciones pecuniarías que el Estado exige a trabajadores y patrones, dando lugar a relaciones jurídicas que ineludiblemente son incumbencia del Derecho Público.

La tesis acerca de la naturaleza que le asiste al Instituto Mexicano del Seguro Social es dual, porque por una parte este ha sido denominado como organismo público descentralizado con carácter jurídico de acuerdo a lo que su Ley dispone en su artículo 4º .- es el instrumento básico de la Seguridad Social. El Instituto Mexicano del Seguro Social es un organismo descentralizado -- con personalidad y patrimonio propios (art. 5º). El Instituto Mexicano del Seguro Social se crea mediante la disposición constitucional señalada en el artículo 123, en el cual se plasma la protección para el trabajador y su familia, en el se concibe al núcleo social básico como sujeto de la seguridad social.

Por otra parte el Instituto que lo administra y las aportaciones sociales, particulares obligatorias que lo financian, le dan el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos a su favor y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida y percibirlos (-- artículo 268) por la vía coactiva, sin necesidad de acudir para -- ello previamente a los tribunales legalmente establecidos, encuentra su origen constitucional en lo dispuesto por los artículos 31- fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Federal, con este último carácter el Instituto Mexicano del Seguro Social se constituyó desde hace algún tiempo en órgano de poder público que bajo -- la estructura estatal de organización de la administración pública federal descentralizada, es parte del Estado y órgano de gobierno, porque indiscutiblemente por su conducto el Ejecutivo Federal pres

ta a La Sociedad Mexicana el Servicio Público Nacional de Seguro - Social.

El Instituto Mexicano del Seguro Social, esta facultado para percibir las cuotas obrero patronales y en general las aportaciones de seguridad social, así como a administranlas y erogarlas como gasto público, creando con ello una auténtica actividad financiera paralela a la que realiza el Estado.

El Instituto Mexicano del Seguro Social y su Ley que lo regula recientemente reformada, le fortalece el carácter de órgano de gobierno de carácter tributario, de acuerdo con lo que disponen los artículos 2º, 3º, 4º, 5º, 267, 268, 269, 270, 271, 276 y 277 de la Ley del Seguro Social.

La Ley del Seguro Social al adscribirle el carácter de fiscal "al pago" de las cuotas, recargos y capitales constitutivos, deja sin juzgar su verdadero carácter en cuanto ha créditos, - ya que califica al pago como de carácter fiscal, situación que ha generado diversas opiniones en el sentido de que lo dispuesto por el artículo 267, solo quiere decir que se asimila a ese tipo de créditos para los efectos del cobro únicamente y no para darle en esencia naturaleza fiscal, en los terminos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

El Instituto Mexicano del Seguro Social en conse---

cuencia y dada la naturaleza fiscal que se le atribuye tiene la obligación de sujetarse al régimen constitucional de legalidad -- propio de acciones y de autoridades de naturaleza tributaria, -- el cual se encuentra claramente definido en los términos de lo -- dispuesto por los artículos 13, 14, 16 y 31 fracción IV, 49, 73 -- fracción VII y 89 fracción I de la Constitución Política de los -- Estados Unidos Mexicanos.

En ese orden de ideas los dispositivos legales y -- reglamentarios que se establezcan en materia tributaria del Seguro Social deben ser respetuosos de las garantías constitucionales de legalidad tributaria, de proporcionalidad, de equidad y de necesario destino al gasto público.

Por lo tanto es tarea fundamental del Instituto Mexicano del Seguro Social brindar la Seguridad Social al pueblo de México, pero además debe asumir integralmente la responsabilidad -- de autoridad fiscal para todos los efectos, en cuanto se relaciona con los tributos, procurando que sus actos de autoridad sean -- respetuosos del Derecho, y de ninguna manera atenten contra la seguridad jurídica de sus contribuyentes que si bien ya tienen bastante con mantener una sujeción a la potestad de imperio del Estado, también lo es que dichas autoridades tributarias deben crear una mayor certidumbre jurídica que permita a sus contribuyentes -- cumplir oportuna y adecuadamente con su obligación.

1. AUTODETERMINACION DE LAS CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL.

El Ejecutivo Federal introdujo recientemente la iniciativa de reformas a la Ley del Seguro Social cuya clara pretensión es la de incrementar inmediatamente el volumen de recursos económicos que, por la vía tributaria, puede percibir el Instituto Mexicano del Seguro Social, con el objeto de sanear su economía y garantizar "su equilibrio financiero", pues bien dicha reforma de acuerdo a lo manifestado en la exposición de motivos fortalece al Instituto Mexicano del Seguro Social como Organismo Fiscal Autónomo.

En ese orden de ideas, tales reformas fueron aprobadas por el Congreso de la Unión con aguda docilidad y sin demasiada discusión, siendo publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 20 de julio de 1993.

Dentro de las más importantes reformas a la Ley del Seguro Social se encuentra la autodeterminación de las cuotas-obrero patronales que el Instituto Mexicano del Seguro Social debe percibir.

Esto significa que a partir de ahora los patrones establecidos en México, deben autodeterminar y periódicamente declarar, tanto para efectos informativos como de entero, su situación aportatoria de seguridad social y la de sus trabajadores, y -

dejarán de recibir los formatos de liquidación periódica que el Instituto Mexicano del Seguro Social ha venido emitiendo a su respecto, así como de realizar aclaraciones y ajustes estimados pertinentes, para proceder, por sí mismos a autoestablecer sus obligaciones contributivas de seguridad social.

Por lo anterior se abandona el sistema de emisión bimestral ordinaria de liquidaciones de cuotas obrero-patronales, que el Instituto Mexicano del Seguro Social ha venido implantando desde hace prácticamente cuarenta y nueve años, de manera que, en lo sucesivo las inherentes responsabilidades de manifestación informativa correcta y suficiente, así como el pago extintorio de obligaciones tributarias, quedarán a cargo de los patronos (artículo 19 fracción III), de tal suerte que podíamos decir que de -- pronto el Instituto Mexicano del Seguro Social descargo la responsabilidad liquidatoria que ha venido legalmente pesando sobre las espaldas y de todo lo que su cumplimiento implica para éste, con -- objeto de que la asuman directamente los patronos, permitiendo así según esto agudizar sus capacidades fiscalizadoras y recaudadoras.

Cuando señale "a partir de ahora", quiero decir --- "a partir del segundo bimestre de 1994", cuando se trate de patronos que cuenten con más de cincuenta trabajadores; "del quinto bimestre de 1994" en el caso de los que tengan entre diez y cincuenta laboriosos; y, finalmente "del segundo bimestre de 1995" refiriéndome a los que dispongan de menos de diez asalariados. A este-

respecto es conveniente aclarar que para efectos de autodeterminar su situación aportatorio-contributiva, las cantidades de trabajadores que deberán computarse, serán al 21 de julio de 1993, fecha en que entró en vigor la reforma de la fracción III del artículo 19 - de la Ley del Seguro Social y decir que esta aclaración tiene perspectivas prácticas que se materializarán a futuro cuando, para todos los patronos, lleguen las fechas límites.

Es importante destacar que la reforma descrita implica además de un significativo impacto administrativo y financiero, una complicación administrativa tanto para los patronos, como para el propio Instituto, debido a las siguientes consideraciones personales:

Primeramente explicaré en forma breve aquellas causas que a mi juicio afectan al Instituto Mexicano del Seguro Social actualmente y es la de venir operando en su aspecto administrativo en forma ineficiente y extremadamente burocratizado, luego entonces aunque la reforma explica el abandonar el viejo sistema con el que venía operando bajo una sistemática compleja y aparatosas, para culminar con la emisión y cobro de las liquidaciones bimestrales, sustentadas en el registro y control de la información relativa a los patronos y trabajadores sujetos al régimen obligatorio (ejemplos altas, bajas inscripciones, modificaciones salariales, sustituciones patronales etcétera). Es obvio que tal sistema emisor no se puede abandonar por completo ni de manera inmediata, porque de-

acuerdo con los datos que obran en poder del Instituto conforme a los procedimientos cibernéticos, mecánicos y manuales (o de glosa), la situación de débito que guardan para con el todos y cada uno de los patrones y trabajadores registrados, tendra que ser comunicada periódicamente, con efectos tributarios vinculativos para tratar de obtener el oportuno entero de las aportaciones que según el Instituto le corresponden, el peso administrativo y el costo financiero -- que tal sistema de emisión y cobro de aportaciones involucra es considerable por no decir costoso, situación que se ve reflejada en el elevado volumen de aclaraciones y correcciones que bimestralmente, suelen hacer los patrones a las liquidaciones que se les notifican.

Por otra parte de acuerdo a lo que dispone el último párrafo del artículo 19 de la Ley del Seguro Social, éste numeral establece en términos de sus diversas fracciones (7) cuales son las obligaciones esenciales que los patrones deben cumplir en materia de seguridad social y prevée ya legalmente la obligación de los patrones para proporcionarle al Instituto Mexicano del Seguro Social todos aquellos atinentes a su registro patronal, a la inscripción de sus trabajadores al régimen obligatorio, a las incidencias de afiliación, a sus nóminas y listas de raya, etcétera, en dispositivos magnéticos, haciendolo cada patrón bajo su responsabilidad.

Resulta curioso que el manejo de medios electrónicos como son los dispositivos magnéticos que los patrones tienen la o--

bligación de entregar al Instituto Mexicano del Seguro Social, para su procesamiento pudieran dar la apariencia de que el Instituto se ha modernizado, sin embargo y de acuerdo a lo que dispone la Ley del Seguro Social en el sentido de que para procesar los medios electrónicos se hará "en los términos que señale el Instituto", implica -- que lejos de alcanzar la pretendida modernidad, solo ha conseguido complicar más las relaciones jurídico-tributarias, pues conociendo como actúan las autoridades fiscales y no habiendo quedado reglamentados los "términos de procesamiento", en la Ley de la materia que es la Ley Fiscal, se estará generando que con el tiempo el Instituto en su carácter de organismo público descentralizado, establezca solo normatividad interna y no vinculativa para gobernados, -- afectando con ello los intereses y la seguridad jurídica de los patronos.

Por último no quisiera dejar de mencionar que esta reforma a la que me he venido refiriendo impacta financieramente y administrativamente tanto a patronos como a trabajadores, debido a que ahora estos serán quienes habrán de asumir la responsabilidad en lugar del Instituto Mexicano del Seguro Social, quien ahora declina en ellos tal actividad y para ello tendrán que perfeccionar, -- afinar y potenciar sus sistemas administrativos generales, capacitando y especializando personal subordinado o bien contratando apoyo consultor externo, para controlar su situación laboral-fiscal de todos sus trabajadores, eficientando al máximo, también, el uso de los sistemas y equipos, sean cibernéticos, mecánicos o manuales, -- que utilicen para registrar, manejar y controlar la información.

2. *FACULTADES DE DETERMINACION DE LOS CREDITOS FISCALES A SU FAVOR.*

Conviene reiterar que el Instituto Mexicano del Seguro Social, se constituyo desde hace algun tiempo en organo de poder público que bajo la estructura estatal de la administración pública federal descentralizada, es parte del Estado y organo de gobierno.

En ese sentido como Organismo Fiscal Autónomo hace - la determinación de los créditos fiscales a su favor, percibe las - cuotas exhibidas voluntariamente por los obligados o en su caso pro mueve el cobro por el medio económico coactivo.

De acuerdo con lo que dispone el artículo 240 de la Ley del Seguro Social, este señala lo siguiente:

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

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

plicables".

A su vez el artículo 268 refuerza lo dispuesto por el artículo 240, señalando lo siguiente:

"Artículo 268. Para el efecto del pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos, estos tienen el carácter de fiscal, el Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos".

Estos preceptos dejan claro que el Instituto podrá determinar las cuotas obrero-patronales y fijarlas en cantidad líquida con base en los datos con que cuente en el caso de que el patrón o sujeto obligado no cubra oportunamente el importe de las cuotas obrero-patronales o lo haga en forma incorrecta, además, podrá con apoyo en los hechos que conozca, ejercitar sus facultades de comprobación de que goza como autoridad fiscal para determinar los créditos fiscales a su favor. (Artículo 46 de la L.S.S.)

El término crédito fiscal, de acuerdo con lo que se

ñalan los estudiosos de la materia, se traduce en una "obligación de pago", razón por la que considero pertinente citar alguna de -- las definiciones, y al respecto el Licenciado Sanchez Piña, concibe al crédito fiscal de la siguiente manera:

"El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones -- respectivas" . (4)

La anterior definición, aplicada al crédito fiscal a favor del Instituto, podriamos enfocarla de la siguiente manera:

"El crédito fiscal es una obligación de pago , en donde solo una de las partes - de la relación tributaria o sea los sujetos pasivos (patrones y trabajadores), estan obligados a cumplir, aún en contra de su voluntad, a su acreedor (Instituto Mexicano del Seguro Social-creación de - Soberanía de Estado).

(4) SANCHEZ PIÑA, JOSÉ DE JESÚS. NOCIONES DE DERECHO FISCAL, 4A. - EDICIÓN, EDITORIAL PAC. MÉXICO 1987. P. 106.

En relación al crédito fiscal, nuestro actual Código Tributario Federal señala en su artículo 4° lo siguiente:

*"Artículo 4°.- Son créditos fiscales -
Los que tenga derecho a percibir el -
Estado o sus organismos descentraliza
dos que provengan de contribuciones,-
de aprovechamientos o de sus acceso--
rios, incluyendo los que deriven de -
responsabilidades que el Estado tenga
derecho a exigir de sus servidores pú
blicos o de los particulares, así co
mo aquellos a los que las leyes les -
den ese carácter y el Estado tenga de
recho a percibir por cuenta ajena ".*

*De acuerdo con las dos anteriores definiciones de
crédito fiscal, las cuotas son las cantidades que periódicamente de
ben pagarse al Instituto Mexicano del Seguro Social para cumplir --
con las obligaciones que la Ley pone a cargo de los patrones y tra
bajadores.*

*Por otra parte la determinación de la obligación fis
cal solo podrá surgir en virtud de haberse realizado el hecho gene
rador y la prescripción de la deuda en cantidad líquida .*

Para Giuliani Fonrouge la determinación es:

"El acto o conjunto de actos emanados - de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". (5)

Nótese que en esta definición proporcionada por -- Giuliani Fonrouge aún cuando la Ley del Seguro Social no establecía la obligación de los patronos para determinar las cuotas obrero patronales a su cargo, ya involucra a los particulares para involucrarse y participar coordinadamente dentro de la actividad encaminada a la constatación y cuantificación de la obligación. Recomendamos que con anterioridad el Instituto emita las liquidaciones.

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato nos dice:

"La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o exist"

(5) GUILIANI FONROUGE, CARLOS M. DERECHO FINANCIERO. EDITORIAL DE PALMA. BUENOS AIRES 1962. CIT. POR SÁNCHEZ PIÑA. NOCIONES P.67.

tencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida". (6)

Lo que Raúl Rodríguez Lobato comenta respecto de la determinación prácticamente es lo mismo que lo sostenido por Giuliani Fonrouge, aunque con otras palabras más prácticas.

Emilio Mangain Manautou, nos señala dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria:

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones previstas por la Ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la Ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la Ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determina-*

ción.

b) Las normas para la determinación -- del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del --- principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario". (7)

La suscrita considera al igual que el maestro-- Margáin Manautou, que la determinación del crédito fiscal es un - acto posterior al nacimiento de la obligación fiscal, pues primero se realiza la conducta prevista en la ley tributaria (hecho ge-- nerador) y posteriormente se calcula la cuota (contribución) a pa-- gar por la realización de esa conducta.

En el caso particular del Seguro Social, y de acuerdo con las dos reglas antes enunciadas, el hecho generador ocurre-- cuando los sujetos al régimen obligatorio están obligados de acuerdo con lo que dispone la Ley del Seguro Social a:

"Artículo 19. Los patronos están obligados a:

(7) MARGÁIN MANAUTOU. INTRODUCCIÓN. CIT. POR RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL. P. 121. SEXTA EDICIÓN; UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SAN LUIS POTOSÍ; MÉXICO, 1981.

- I. Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social, comunicar sus altas y bajas, las modificaciones de su salario y los demás datos que señalen esta ley y sus reglamentos, dentro de plazos no mayores de cinco días;
- II. Llevan 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 exija la presente ley y sus reglamentos. Es obligatorio conservar estos registros durante los cinco años siguientes al de su fecha;
- III. Determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto Mexicano del Seguro Social;
- IV. Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las-

obligaciones a su cargo establecidas por esta Ley, decretos y reglamentos respectivos;

V. Permite inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto, las que se sujetarán a lo establecido por esta Ley, el Código Fiscal de la Federación y los reglamentos respectivos;

V bis. En 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; en la inteligencia de que deberán cubrir las cuotas obrero-patronales, aun en el caso de que no sea posible determinar a quienes se deban aplicar, por incumpli---

miento de su parte de las obligaciones previstas en las fracciones anteriores, en cuyo caso su monto destinará a los servicios sociales de beneficio colectivo previstos en el Capítulo Único -- del Título Cuanto de esta Ley;

VI. *Cumplan con las demás disposiciones de esta Ley y sus reglamentos.*

De tal suerte que primeramente corresponde a los patronos realizar la determinación de las cuotas obrero-patronales de acuerdo con lo que dispone la Ley del Seguro Social, a esta ley, corresponde además establecer las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación. Al efecto el artículo 9° de la Ley del Seguro Social señala:

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

Así mientras los sujetos obligados son el patrón y el trabajador, cuando se trate de los ramos de enfermedades y maternidad y de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte, mientras que sólo lo es el patrón cuando se trate del seguro de riesgos de trabajo y del llamado seguro de guarderías. El objeto es el elemento tributario, que es esencial de toda cuota obrero-patronal consiste a mi juicio en la prestación del trabajo (no en la existencia de una relación laboral) y en el salario pagado para remunerar dicha prestación. La base de cotización, es el valor del salario integrado, mientras que las tasas, son las primas en porcentajes que se encuentran fijadas por los artículos 79, 144, 177 (éste considerando la relación que tiene con el artículo octavo transitorio del Decreto que hasta ahora nos ha venido ocupando) y 191 de la Ley del Seguro Social.

Como se desprende de las anteriores consideraciones, los patrones realizan los cálculos correspondientes para determinar u obtener el monto correspondiente de las cuotas obrero-patronales y enterarlas de acuerdo con las disposiciones que al efecto la Ley señala. Dicho método en opinión de Mangain debe satisfacer los siguientes requisitos:

- a) *Sencillez.- El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo entienda e inclusive lo pueda calcular y aplicar.*

- b) *Economía.* - Que no ha de obligar al contribuyente a erogar gastos elevados para su atención, - pues de lo contrario sólo se trabajaría para el fisco y el contador.
- c) *Comodidad.* - Que evite molestias innecesarias - e inútiles al contribuyente, y
- d) *Limpieza.* - Cuando evite el contubernio entre - el causante y el personal hacendario. (8)

Método que a mi juicio dista mucho de satisfacer el Instituto, por la falta de claridad de las disposiciones contenidas en la Ley del Seguro Social, específicamente a las contenidas en el artículo 32 de la Ley del Seguro Social, y que se refieren al salario base de cotización sobre el cual se calculan las cuotas para -- los diversos ramos del Seguro Social.

Cuando no se enteren las cuotas, los enteros provisionales o los capitales constitutivos dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, el patrón cubrirá a partir de la fecha en que los créditos se hicieron exigibles, la actualización y - los recargos correspondientes en los términos del Código Fiscal de la Federación, sin perjuicio de las sanciones que procedan (artículo 46 de la Ley del Seguro Social).

(8) MARGAÍN MANAUTOU. INTRODUCCIÓN. CIT. POR. RODRIGUEZ LOBATO. - DERECHO. IBIDEM. P. 122.

El pago de las cuotas obrero-patronales será por bimestres vencidos, a más tardar el día quince de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre de cada año (artículo 45 de la Ley del Seguro Social).

En el caso de que el patrón o sujeto obligado no cubra oportunamente el importe de las cuotas obrero-patronales o lo haga en forma incorrecta, el Instituto podrá determinarlas y fijarlas en cantidad líquida, con base en los datos con que cuente o con apoyo en los hechos que conozca con motivo del ejercicio de facultades de comprobación de que goza como autoridad fiscal, o bien a través de los expedientes o documentos proporcionados por otras autoridades fiscales. (artículo 46 de la Ley del Seguro Social)

Por último la determinación fiscal en donde conste el crédito a cobrar deberá de ser precisada claramente de acuerdo con los elementos esenciales que debe contener toda cuota-obrero-patronal, como son los elementos remuneratorios integrantes del salario base de cotización .

Además no solo deberán de tomarse en cuenta los elementos enunciados, sino además deberán de cubrirse otros requisitos esenciales (elementos de forma) que debe contener todo acto administrativo, como los créditos fiscales (liquidaciones), para que de esta forma tenga validez plena y se evite en lo posible su im-

pugnación ante la propia autoridad administrativa competente o ante el Órgano Jurisdiccional.

Dentro de las formalidades están, las de constar por escrito, mencionar los antecedentes que dieron origen a la misma (resultados); exponer los razonamientos lógicos y jurídicos (motivación) acerca del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del cálculo correcto o incorrecto de las cuotas obrero patronales a pagar y la determinación del cálculo realizado por la autoridad fiscal, fijando las cantidades debidas (considerandos); y por último los resultados o desglose final de los conceptos que se adeudan y su cantidad líquida (resumen), también deberá de contener un apartado en donde se de a conocer la fundamentación del acto de autoridad, es decir se mencionarán los artículos relativos y aplicables al acto administrativo y que van desde los preceptos legales que otorgan competencia a la autoridad hasta los relativos a las obligaciones sustantivas del patrón. El crédito fiscal deberá ir firmado por el funcionario competente el cual lo hará mediante firma autógrafa y no facsímil para evitar ante la ausencia de dicho requisito, que esta providencia sea combatida por conducto de los medios de defensa legales, y señalar además el nombre del particular o la razón social a la que va dirigido.

3.

EXIGIBILIDAD DE LOS CREDITOS FISCALES A SU FAVOR.

La exigibilidad de los créditos fiscales a favor --

del Instituto Mexicano del Seguro Social ocurre cuando el Instituto como titular del crédito tributario está legalmente facultado para compeler al deudor del crédito al pago de la prestación, atendiendo que venció el plazo y el crédito no fué pagado oportunamente y se presenta el caso de hacerlo efectivo por el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

A mayor abundamiento, el Instituto de acuerdo a la Ley, está facultado para recaudar las cuotas, capitales constitutivos y accesorios, así como a establecer los procedimientos para el cobro de las cuotas, de tal suerte que una vez que el patrón cumple oportunamente con el pago, la obligación se extingue, sin embargo - cuando se da el caso en que el patrón incumple y no cubre las cuotas obrero-patronales dentro de los plazos fijados por la Ley, el Instituto podrá determinarlas y fijarlas en cantidad líquida, con base en los datos con los que cuente o con apoyo en los hechos que conozca con motivo de las facultades de comprobación de que goza para determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones y demás sujetos obligados.

Cuando la determinación del crédito (liquidación), - está realizada por el Instituto y firmada por el funcionario emisor facultado, esta liquidación se turna al notificado para que este - que es un empleado del Instituto, acuda al domicilio fiscal del deudor a notificar el crédito correspondiente, notificación que debena realizarse con estricto apego a derecho y bajo las formalidades de -

de las notificaciones que la Ley Tributaria establece.

Como ya ha quedado señalado con anterioridad, dentro de las formalidades que debe revestir un crédito fiscal están las - de constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar -- fundado y motivado, expresar la resolución, objeto o propósito de - que se trate y ostentar la firma del funcionario competente, así -- como el nombre de la persona a la que vaya dirigido. Si se ignora - el nombre de la persona a quien vaya dirigido, contendrá los datos- suficientes que permitan la identificación del destinatario. Si la- resolución a notificar determina una responsabilidad solidaria, se- deberá de indicar además cual es la causa legal de dicha responsabi- lidad.

Tratándose de actos administrativos que pueden ser - recurridos de citatorios, de requerimientos o solicitudes de infor- mes y documentos; Las notificaciones se harán personalmente o por - correo certificado con acuse de recibo. Y cuando se trate de actos- distintos a los anteriores se notificarán por correo ordinario o -- por telegrama. Por estrados en los casos que señalen únicamente las leyes fiscales y el Código Fiscal de la Federación. Por edictos úni- camente en el caso de que no se conozca al representante de la suce- sión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el- de su representante no se encuentren en territorio nacional. Y por- inactivo tratándose de actos relativos al procedimiento adminis- trativo de ejecución.

*El artículo 135 del Código Fiscal de la Federación-
vigente nos dice:*

"Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y al practicarlas deberán proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales deberán señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación".

Lo anterior tiene suma relevancia, pues independientemente de la forma en que se haya practicado la notificación del crédito fiscal, éste es el momento importante porque comienza a correr el término de lo que se conoce con el nombre de: época de pago.

La época de pago es aquel plazo establecido en las -

Leyes fiscales para que se pague el tributo y que comienza a correr desde el día hábil siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del crédito fiscal.

Así tenemos que el artículo 46 de la Ley del Seguro Social nos remite al Código Fiscal de la Federación para saber cual es el plazo establecido para el pago de los créditos fiscales a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, artículo que señala lo siguiente:

"Cuando no se enteren las cuotas, los capitales constitutivos o los enteros provisionales dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, el patrón cubrirá a partir de la fecha en que los créditos se hicieron exigibles, la actualización y los recargos correspondientes en los términos del Código Fiscal de la Federación, sin perjuicio de las sanciones que proceda".

Por lo que conviene recordar que el Instituto Mexicano del Seguro Social es un Organismo Fiscal Autónomo. Tiene dentro de sus órganos superiores al denominado Consejo Técnico quien a su vez entre otras de sus atribuciones esta la de Vigilar y pro-

mover el equilibrio financiero de todos sus ramos de aseguramiento y para ello ha establecido las llamadas Oficinas para Cobros - del Seguro Social.

Las Oficinas para Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social según lo dispone la Ley del Seguro Social en su artículo 271, aplicarán el procedimiento administrativo de ejecución - para el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente al Instituto, con sujeción a las normas del Código - Fiscal de la Federación y demás disposiciones aplicables.

Así tenemos que el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

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

acredita la impugnación que se hubiere - intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspende el procedimiento administrativo de ejecución.

A su vez el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación señala en que momento se da la exigibilidad y al respecto señala lo siguiente:

"Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Sin embargo cabe señalar que habra excepciones para cobrar coactivamente los créditos y una de ellas se hace cuando el patrón celebre convenios individuales con el Instituto de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 47 de la Ley del Seguro Social.

Atenta a lo que ha quedado señalado con respecto a la exigibilidad, tenemos que cuando un patrón no realiza el pago de las cuotas dentro del plazo de 15 días contados a partir de que surta efectos la notificación del crédito fiscal, entonces este se vuelve exigible y el Instituto estará facultado para satisfacer

ese adeudo por la vía económico-coactiva.

Con respecto a la exigibilidad del crédito fiscal.-

El maestro Raúl Rodríguez Lobato nos dice lo siguiente:

"La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo". (9)

También es menester reiterar que el artículo 145 -- del Código Fiscal, aunque no nos proporciona una definición de exigibilidad del crédito fiscal, si nos manifiesta que: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados -- por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

Por último cabe mencionar que la exigibilidad del -- crédito fiscal se inicia con una diligencia practicada en el domi--

(9) RODRÍGUEZ LOBATO. OB. CIT. P. 127.

cillo del contribuyente (patrón), en donde se le notifica un acta de requerimiento de pago para que el mismo liquide el adeudo que con anticipación (15 días) se le notificó y si en el acto de la diligencia no paga, entonces se inicia el segundo momento de la diligencia, consistente en que el ejecutor trabará embargo sobre los bienes propiedad del contribuyente deudor, mismos que deberán de ser suficientes y de su propiedad para alcanzar a cubrir la totalidad del crédito fiscal, incluyendo los accesorios iniciándose con ello lo que se conoce como procedimiento administrativo de ejecución.

C. *LAS OFICINAS PARA COBROS DEL SEGURO SOCIAL Y SU CARACTER DE AUTORIDAD FISCAL.*

El carácter de autoridad fiscal de las Oficinas para Cobros del Seguro Social, es sin duda una manifestación más de Soberanía de Estado, de Poder de Imperio, es una potestad tributaria que se ve manifestada desde el momento en que el Ejecutivo a través del Legislativo faculta mediante la Ley a los Jefes de las Oficinas para Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social para aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución en los términos del actual Código Fiscal de la Federación. Así el artículo 145 de este ordenamiento (C.F.F.) les da el carácter de autoridad fiscal que dentro de la estructura operativa y funcional del propio Instituto pueden realizar el cobro de los créditos fiscales a su favor. Es por esta razón que el Instituto Mexicano del Seguro So-

cial no solo impone las contribuciones necesarias que ha de recaudar para cumplir con sus fines, sino que ha de someter a los patronos para que le paguen coactivamente.

1.

ORIGEN.

En este orden de ideas, tenemos que ha partir de -- las reformas y adiciones publicadas en el Diario Oficial de La Federación el día 28 de diciembre de 1984, se adiciona el artículo - 258-E de La Ley del Seguro Social a efecto de precisar las facultades de Los Jefes de Las Oficinas para Cobros del Seguro Social, artículo que señala lo siguiente:

"Los Jefes de Las Oficinas para Cobros -- del Instituto Mexicano del Seguro Social, tendrán las siguientes facultades y atribuciones:

- I. Hacer efectivos dentro del ámbito de su circunscripción territorial, los créditos a favor del Instituto por -- concepto de cuotas, capitales constitutivos y accesorios legales;
- II. Aplicar el procedimiento administrativo de Ejecución en los términos --

del Código Fiscal de la Federación;

III. Ventilar y resolver los recursos p^{re} vistos en el Código Fiscal de la Federación relativos al procedimiento Administrativo de ejecución que -- lleven a cabo; y

IV. Las demás que señalen esta Ley, sus reglamentos y demás disposiciones legales.

Así tenemos que de acuerdo con lo que dispone la Ley del Seguro Social en su artículo 271, este señala que: " El -- procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente al Instituto Mexicano del Seguro Social, se aplicará por el propio Instituto, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones aplicables.

Como queda claro, la Ley del Seguro Social realiza una remisión expresa a los funcionarios fiscales de dicho Instituto, para aplicar las normas y procedimientos conforme a lo dispuesto por el actual Código Fiscal de la Federación (ordenamiento que se encarga de regular las relaciones entre los particulares y las autoridades fiscales).

2. *APLICACION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.*

Como ha quedado señalado, la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución la realizan las Oficinas para Cobros que el Instituto Mexicano del Seguro Social faculta para el cobro de las Liquidaciones (cuotas, enteros provisionales, capitales constitutivos) que no hubiesen sido cubiertas oportunamente dentro de los plazos señalados por la Ley (C.F.F.). Exigibilidad de créditos que se encuentra prevista por el artículo 145 del ordenamiento señalado y que deben aplicarse supletoriamente -- Las autoridades del Instituto por disposición expresa de la Ley del Seguro Social.

A continuación me permito transcribir el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación el cual señala:

"Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

Al efecto el Procedimiento Administrativo de Ejecución en términos generales puede considerarse como: "Un medio le

gal aplicado por la autoridad fiscal con el objeto de asegurar el monto de un crédito fiscal que le es debido".

A este procedimiento también suele denominársele: "Procedimiento Económico Coactivo", aunque no faltan algunos contribuyentes que también le denominan: "Procedimiento Ejecutivo".

A este respecto conviene señalar que a diferencia de los procedimientos que se dan en el campo del Derecho Privado en donde para hacer cumplir a los sujetos obligados morosos se tiene que acudir a los Tribunales Competentes establecidos por el Estado para que estos a su vez administren justicia y obliguen al sujeto a cumplir con la obligación de pago. En el Derecho Fiscal-Mexicano rama del Derecho Público y materia administrativa, tenemos que las partes que están sujetas a una serie de derechos y obligaciones son los particulares y el Estado, especialmente cuando ante el incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones, se admite que la administración proceda en forma directa, sin la intervención de organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones.

Es decir, dentro del campo del Derecho Fiscal la propia legislación impositiva permite a la autoridad administrativa proceder en contra de los particulares (patrones) ante el incumplimiento voluntario de sus obligaciones, ello sin la necesidad de acudir ante algún tribunal que le auxilie en el cumplimiento -

de sus resoluciones.

Gabino Fraga citado por Rodríguez Lobato nos dice:

"Esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutivo de las resoluciones administrativas. Esta solución está fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado y, lo que la legislación positiva ordena, se realicen en forma administrativa y no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los Tribunales y el procedimiento judicial". (10)

Atenta a lo anterior, tenemos que tratándose de la administración, ésta puede ejecutar sus propias resoluciones por sí misma sin tener la necesidad de acudir ante algún órgano jurisdiccional para que le auxilie, pues una vez que el acto administrativo quede firme, entonces se procedera a su ejecución forzada.

En relación con el Instituto Mexicano del Seguro ---

(10) FRAGA, GABINO. DERECHO ADMINISTRATIVO. 12A EDICIÓN. EDITORIAL PORRÚA. MÉXICO, 1968. CIT. POR. RODRÍGUEZ LOBATO. DERECHO. P.P. 137 Y 138.

Social, habíamos señalado que las resoluciones que el Instituto -- en su carácter de autoridad fiscal emita sobre la situación de -- los patrones y que determina a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida; como -- todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir -- del momento en que ha sido legalmente notificado a su destinatario, debiendo este cumplir lo resuelto, pagar el crédito fiscal determinado o satisfacer la obligación fiscal cualquiera que esta sea dentro del plazo (15 días) previsto por la Ley, sin embargo puede suceder que el patrón o sujeto obligado no cumpla voluntariamente -- porque considere que en alguna forma se afecta su esfera jurídica o bien simplemente por monosidat, ante esta última situación es -- cuando los Jefes de las Oficinas para Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social podran aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución para el cobro de las liquidaciones.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato nos define al Procedimiento Administrativo de Ejecución como:

"... Aquél a través del cual el Estado -- ejerce su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado -- de sus obligaciones fiscales y, en -- su caso, para hacer efectivos los -- créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Ju-

dicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valedero el derecho". (11)

Por otra parte el fiscalista José Manuel Lima Castillo nos define al procedimiento que nos ocupa como:

"El medio por el cual la autoridad fiscal cobra los créditos fiscales a su favor". (12)

El artículo 145 de nuestro actual Código Fiscal de la Federación no nos proporciona una definición de Procedimiento -- Administrativo de Ejecución, ya que únicamente nos dice que: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido pagados o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución".

En mi opinión el Procedimiento Administrativo de Ejecución es el medio legal utilizado por la autoridad fiscal, para -- obtener coactivamente el pago de los créditos fiscales que le son -- adeudados.

Es importante resaltar que mucho se ha cuestionado -- sobre la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de --

(11) RODRIGUEZ LOBATO. OB. CIT. P. 237.

(12) LIMA CASTILLO, JOSÉ MANUEL. ELEMENTOS FUNDAMENTALES DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL FEDERAL MEXICANA. EDITORIAL E.N.E.P.- ARAGÓN. MÉXICO 1989. P. 71.

Ejecución practicado por las autoridades administrativas, diciéndose al respecto que dicha autoridad carece de fundamentación legal para tramitar ese procedimiento. Algunos autores como Ignacio Burgoa, tratan de justificar la existencia del procedimiento a estudio, pretendiendo subsanar el conflicto impenante, pues dicho autor argumenta que el fundamento legal del mismo está previsto en el artículo 22 Constitucional al hacer extensivo hasta los impuestos y multas la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial. La anterior justificación en mi opinión es desafortunada, toda vez que de la interpretación estricta y literal del artículo 22 de nuestra Constitución se desprende que dicho precepto legal sólo se refiere a la autoridad judicial cuando priva de sus bienes a una persona para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o cuando lo hace para el pago de impuestos o multas, pero de ninguna manera dicho precepto hace referencia a la autoridad administrativa como la que deba de privar de los bienes a un particular, luego entonces es lógico concluir que dicho precepto Constitucional no es fundamento legal que justifica la existencia del Procedimiento Económico Coactivo practicado por la autoridad administrativa.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución ha sido motivo de controversia, pues es considerado del todo inconstitucional por algunos autores de la materia, con los cuales estoy de acuerdo. El contenido del artículo 14 Constitucional previene que -

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

Como se puede deducir del contenido del artículo 14, solo se puede privar de sus bienes a una persona por medio de un juicio y además que el mismo se siga ante un Tribunal y tal es el caso de que el Procedimiento Administrativo de Ejecución no es un juicio, ni tampoco se sigue ante algún órgano jurisdiccional, sino que es practicado por la autoridad administrativa y tiene como fin último el de privar de sus bienes a una persona.

Existen opiniones que pretenden justificar este conflicto como la del ilustre tratadista Gabino Fraga quien considera que: "Este conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones". (13)

También nuestro máximo Tribunal Federal ha pretendido justificar la existencia del Procedimiento Ejecutivo que se comenta, haciendo interpretaciones forzadas de algunos preceptos de la Constitución Federal y de los estudios doctrinarios de algunos autores como los anteriormente mencionados. En efecto, el maestro Gabino Fraga considera:

(13) FRAGA, GABINO. DERECHO. CIT. POR RODRÍGUEZ LOBATO. DERECHO.- P. 239.

" . . . que está convencido de la absoluta necesidad de que el poder administrativo - sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, pues de otra manera se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas" . (14)

El criterio del maestro Gabino Fraga se justifica - en las atribuciones que tiene el Estado para someter a sus gobernados al pago de las contribuciones.

Por su parte la Suprema Corte considera que:

"Artículo 14 Constitucional.- Las nuevas teorías sustentadas por la Suprema Corte de -- Justicia, han venido a establecer que la garantía que consagra el artículo 14 Constitucional, debe interpretarse en el sentido de que a cualquier acto de autoridad, que implique afectación de los derechos individuales, debe anteceder un procedimiento, pero sin que sea preciso que sea la autoridad judicial la que indefectiblemente deba intervenir en él" (15)

(14) IBID. P. 238.

(15) SEM. JUD. DE LA FEDERACIÓN. TOMO XXXV. P. 1950.

El anterior criterio podria ser valido, en mi opinion, si para justificar la actuaci3n de la autoridad administrativa, esta quedara plasmada en nuestra Constituci3n Federal para evitar pugnas e interpretaciones forzadas a conveniencia.

Igualmente el pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federaci3n ha considerado lo siguiente:

"Las medidas de apremio que emplean las autoridades fiscales para obtener el pago de las prestaciones, no significa violencia en el sentido juridico de la palabra, porque la Ley reprime la violencia antijuridica y no la coacci3n fundada en la Ley; puede usarse lícitamente la presi3n para lograr la efectividad de un derecho, para poder cumplir una obligaci3n o para la satisfacci3n de cualquier inter3s legitimo y a3n cuando en tales circunstancias pudiere encontrarse viciado el consentimiento de quien efectúa el pago, 3sto no produce su nulidad, que no se funda exclusivamente en la alteraci3n de la voluntad, sino en que el hecho sea ilicito".(16)

El ilustre tratadista fiscalista mexicano Luis Mar-

(16) PLENO DE 24 DE SEPTIEMBRE DE 1947. REVISTA DE TESIS JURISPRUDENCIALES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACI3N. P. 473.

tínez López, nos da su opinión acerca del alcance del artículo 14 Constitucional, con respecto a que para él, si constituye el fundamento Constitucional del Procedimiento Administrativo de Ejecución al considerar que:

"Esas formalidades esenciales del Procedimiento no son exclusivas que establecen - las leyes para los juicios ante las autoridades judiciales. El artículo 14 Constitucional se refiere a las formalidades en cualquiera actuación que sea la índole de ésta". (17)

Como se ha visto anteriormente, existe una fuente discrepancia con respecto a que si el Procedimiento Administrativo de Ejecución es legal o ilegal y en caso de ser legal, cual sería su fundamento Constitucional; a este respecto es indiscutible que el Estado deba contar con un medio eficaz que le permita el cumplimiento de sus resoluciones, especialmente las de carácter fiscal, - para el caso de que los particulares no las acaten voluntariamente, pero también considero que dicho procedimiento (procedimiento administrativo de ejecución) debe de contar con una base o fundamentación que le dé el carácter de legal, base que deberá quedar plasmada en una forma por demás clara y precisa en la Constitución Política del País y así de esta manera evitar confusiones o interpretaciones forzadas de sus preceptos.

(17) MARTINEZ LÓPEZ, LUIS . DERECHO FISCAL MEXICANO. 4A EDICIÓN. 8A. REIMPRESIÓN. EDITORIAL ECASA. MÉXICO 1986. P. 209.

3.

PROCEDENCIA.

Como lo habia señalado con anterioridad, el artículo 258-E de la Ley del Seguro Social en su fracción segunda señala que Los Jefes de las Oficinas para Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social, tendrán entre sus facultades y atribuciones la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución en los términos que marca el Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos que el procedimiento de cobro se inicia según los artículos 145 y 151 del Código Fiscal de la Federación, con una diligencia practicada en el domicilio del deudor, consistente en una notificación que consta de dos etapas a saber:

1° Requerimiento de pago.- En esta etapa, una vez que el ejecutor ha sido designado por el Jefe de la Oficina para Cobros, este se presenta en el domicilio del deudor (patrón) ó representante legal de la empresa cuando se trate de persona moral, y dicho ejecutor procederá a requerirle de pago la cantidad total del crédito fiscal, la cual generalmente consta de: la cuota obrero patronal omitida, más la actualización, más los recargos moratorios correspondientes, las multas (en caso de que las haya) y el 2 % del monto total del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución según lo dispuesto por la fracción I del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación en vigor. Si el deudor del crédito paga en el momento mismo del requerimiento automáticamente se da -

por terminada esta primera etapa, extinguiéndose por completo el crédito fiscal.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación (pago extraordinario en concepto de pago provisional, por haber omitido la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones), el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento, extinguiéndose también con ello el crédito fiscal.

Ahora bien, puede darse el caso de que el contribuyente no pague el crédito fiscal requerido, por no tener en el acto la cantidad de dinero suficiente para satisfacer el adeudo, sin embargo puede garantizar el crédito fiscal en alguna de las formas previstas en el artículo 141 del actual Código Tributario, luego entonces es aquí en donde se inicia la segunda etapa de la diligencia de notificación denominada: embargo.

2° Embargo.- De conformidad con las fracciones I, II y cuanto párrafo del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación tenemos que en caso de que no pague el deudor del crédito fiscal, entonces se procederá a: "I.- Embargar bienes suficientes para, en-

su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco. II.- Embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el Registro Público que corresponda, en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trata".

El embargo que se practicare al deudor del crédito fiscal deberá llevar un orden, el cual según el artículo 155 del Código Fiscal nos dice que la persona con quien se entienda la diligencia, es la que deberá de señalar en primer término los bienes sobre los que va a trabar embargo.

El deudor al señalar los bienes susceptibles de embargo deberá seguir el siguiente orden: " I.- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios. II.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados, Municipios y de Instituciones o empresas de reconocida solvencia. III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores. IV.- Bienes inmuebles".

Si no obstante lo anterior, el deudor se niega a -

señalan los bienes para trabar el embargo, entonces el ejecutor - los señalará siguiendo el orden establecido anteriormente, sin embargo no estará obligado a seguir dicho orden cuando concurra alguna de las causas siguientes:

1.- Que el deudor no haya señalado bienes suficientes a juicio del ejecutor, o que no haya seguido el orden al hacer el señalamiento.

2.- Que los bienes señalados estén ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.

3.- Que los bienes que se señalen para trabar el embargo ya reporten algún embargo anterior o algún gravamen real.

4.- Que los bienes que se señalen sean de fácil descomposición o deterioro, o material inflamable.

Ahora bien, en el supuesto de que el embargo ya se hubiera trabado sobre los bienes designados y siguiendo el orden anteriormente establecido, todos los pormenores de esta segunda etapa de la diligencia quedarán debidamente asentados en una acta, la cual irá firmada además por dos testigos de asistencia los cuales serán designados en primer término por el deudor y en su rebel día por el ejecutor el cual le entregará una copia al ejecutado.

Es conveniente mencionar que al traban el embargo sobre bienes o negociaciones, el Jefe de la Oficina Exactora deberá nombrar bajo su responsabilidad un depositario quien será el responsable de la guarda y custodia de los bienes embargados, pero si dicha autoridad no lo nombra, entoces será el ejecutor quien lo nombrará pudiendo recaer dicho nombramiento en el propio ejecutado. El depositario será removido libremente por la autoridad ejecutora.

También se nombrará un interventor con cargo a la caja o administrador único cuando la traba del embargo consista -- sobre negociaciones o bienes raíces, procediendo en primer lugar a inscribirse dicho embargo en el Registro Público de la Propiedad -- de la jurisdicción de la autoridad ejecutora. Si la ubicación de -- los bienes inmuebles, derechos reales o negociaciones quedaren comprendidos dentro de la jurisdicción de dos o más Oficinas del Registro Público, se procederá a su inscripción en todas ellas.

Cuando el depositario tenga el carácter de administrador único de alguna negociación embargada, éste según el contenido del artículo 166 del Código de la materia "tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieren cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar y suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querrelas y desistirse de es

tas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que el mismo hubiere conferido".

También el interventor-administrador tendrá las obligaciones siguientes; según el artículo 167 y demás relativos del Código Fiscal Federal: "I.- Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora. II.- Recaudar el 10 % de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación; ... no podrá enajenar los bienes del activo fijo; ... no quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, a asamblea de accionistas, socios o partícipes; tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio; rendir informes a la asamblea o administración sobre el funcionamiento y operaciones de la negociación; ... convocar a la asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar a la administración de la sociedad con los propósitos que considere necesarios o convenientes".

El nombramiento del interventor-administrador deberá anotarse en el Registro Público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.

La intervención por administración se levantará una vez que se haya satisfecho el crédito fiscal así como sus accesorios, comunicándole al Registro Público que corresponda que cancele su inscripción, pero si la negociación intervenida durante el plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que se empezó a intervenir en la caja, no recaudó y cubrió por lo menos el 24% del crédito fiscal, entonces se procederá a su enajenación ya sea a través de remate o de enajenación fuera de subasta, salvo cuando dicha negociación obtenga sus ingresos en determinado periodo del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porcentaje del crédito que resulte.

En otro orden de ideas, tenemos que la negociación también puede ser intervenida en la caja, pero sin que el interventor tenga el carácter de administrador pues en este caso dicho interventor sólo tiene que enterar en la caja de la oficina ejecutiva el 10% de los ingresos en dinero obtenidos por la realización de las actividades de la negociación, previo descuento de las cantidades que correspondan al pago de salarios y además créditos preferentes.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales, lo cual ocurrirá en un plazo que no excederá de 24 -

horas, tratándose de dinero, metales preciosos, alhajas y valores-mobiliarios y de cinco días tratándose de los demás bienes, previo inventario según lo dispuesto por el artículo 161 del Código Tributario Federal. Cabe señalar que los plazos de 24 horas y cinco días a que antes nos hemos referido comenzarán a contarse a partir de aquel día en que fue requerido el depositario para la entrega de bienes.

El embargo también podrá ampliarse en cualquier momento del Procedimiento Económico Coactivo cuando la oficina ejecutora considere que los bienes embargados son insuficientes para satisfacer el crédito fiscal.

Si al momento de trabarse el embargo de bienes existe oposición por parte de un tercero, fundamentándose en ser el propietario de los bienes, entonces deberá acreditar en el acto de la diligencia tal calidad, mostrando al ejecutor los documentos necesarios que amparen la propiedad de los bienes. Posteriormente el Ejecutor dictará una medida provisional en caso de que los documentos sean a juicio del ejecutor los óptimos para no trabar el embargo. Dicha medida provisional se someterá a ratificación de la Autoridad Ejecutora, quien en caso de declarar infundadas las pruebas o documentos del tercero, ordenará se prosiga el Procedimiento Administrativo de Ejecución comunicándole al interesado el derecho que tiene de interponer su recurso administrativo de oposición al mismo procedimiento.

También puede acontecer durante esta etapa que al momento de trabar embargo sobre ciertos bienes, éstos ya hubieren sido objeto de un anterior embargo aún no liberado, practicado por otras autoridades no fiscales, o bien, que estuvieren sujetos a -- cédula hipotecaria, en este caso, se practicará el embargo sobre los mismos y se entregarán al depositario designado y por su parte la autoridad fiscal le comunicará a los interesados el embargo levantado por la misma para que concurren a demostrar su derecho de prelación de cobro. Y si el primer embargo practicado por autoridades fiscales locales, el fisco federal practicará el embargo de los bienes entregándolos al depositario designado por la autoridad federal, procediendo a dar aviso a las autoridades locales. En caso de existir conflictos entre los Fiscos Local y Federal, el mismo se resolverá ante los Tribunales Judiciales de la Federación, quienes resolverán tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a las siguientes reglas:

I.- La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la -- venta de éstos.

II.- En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

Dentro de esta segunda etapa a que nos hemos esta-

do refiriendo y que es la del embargo, tenemos que también son susceptibles de embargarse los créditos que tiene derecho a percibir el deudor fiscal, en virtud de haber otorgado préstamos a terceros o por concepto de inversiones realizadas, etc., ante esta situación el ejecutor procederá a embargar dichos créditos y la autoridad ejecutora notificará dicho embargo a los terceros deudores del ejecutado con el objeto de que éstos no le realicen el pago al deudor fiscal sino a la autoridad hacendaria por conducto de sus oficinas recaudadoras, apercibiendo a dichos terceros de doble pago en caso de desobediencia.

En el caso que el deudor o un tercero impidiera materialmente al ejecutor entrar al domicilio en donde se encuentran los bienes a embargar, éste podrá solicitar el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el Procedimiento de Ejecución.

Por su parte el artículo 163 prescribe lo siguiente: "Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señaladas para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del Jefe de la Oficina Ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia".

Más adelante éste mismo precepto nos sigue diciendo que tratándose de bienes muebles cerrados o bienes inmuebles en donde se presume que contienen dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables y que los deudores se resistan a abrirlos, el ejecutor procederá a embargar dichos muebles o inmuebles cerrados, así como a sellarlos para que dentro del término de tres días sean abiertos por el deudor o en caso de resistencia, sean abiertos por personal experto que designe la autoridad ejecutora. A este último aspecto cabe señalar que cuando se trata de bienes muebles los mismos se trasladarán a las oficinas de la autoridad ejecutora.

Por último cabe señalar que el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación; nos establece cuales son los bienes que no pueden ser embargados, mismos que a continuación se enumeran:

I.- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

II.- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.

III.- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

IV.- La maquinaria, enseres y semovientes de las ne-

gociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V.- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI.- Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII.- El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII.- Los derechos de uso o de habitación.

IX.- El patrimonio de la familia en los términos -- que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X.- Los sueldos y los salarios.

XI.- Las pensiones de cualquier tipo.

XII.- Los ejidos".

Como se desprende de lo anterior, la ley señala cla

namente que bienes están exentados de embargo o mejor dicho no son susceptibles de embargo, en virtud de ser indispensables para los fines y necesidades propias de los contribuyentes, sin embargo en la práctica las autoridades ejecutoras no respetan este derecho y muy frecuentemente se les embargan bienes tales como la maquinaria, herramienta, materia prima etc. que son necesarios para la actividad propia de la negociación (empresa), afectando con ello gravemente a la micro y mediana empresa (representantes significativos de nuestra industria nacional). Razón por la que considero que las llamadas autoridades fiscales deben de respetar el marco jurídico de proporcionalidad y equidad, recaudando lo que necesita para sus fines, pero de ninguna manera excediéndose en sus atribuciones.

Ahora bien, dentro de la procedencia del Procedimiento Administrativo de Ejecución es importante referirnos a las reglas que regulan la enajenación de los bienes embargados, o como lo denomina nuestro Código Fiscal; al remate de los mismos.

El fisco para satisfacer el crédito que le es debido, puede proceder en tres formas diferentes a saber:

a) A la enajenación de los bienes embargados en subasta pública:

b) A adjudicárselo en su favor, y

c) A la enajenación de los mismos fuera de subasta.

Por razón de orden analizaremos primeramente lo referente a la enajenación de los bienes embargados a través de subasta pública y al respecto el artículo 173 del Código Fiscal de la Federación Vigente nos dice que procederá la enajenación de bienes en los siguientes plazos:

1.- A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base de los mismos, es decir, su valor mínimo.

2.- Cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento, tratándose de embargo preventivo.

3.- Cuando el embargo no proponga comprador antes del día en que se finque el remate; y,

4.- Cuando habiendo interpuesto algún recurso administrativo, éste se hubiese resuelto a favor de la autoridad, es decir, que confirme la resolución impugnada.

Toda subasta pública se realizará en las oficinas de la autoridad ejecutora, salvo los casos en que el propio Código Fiscal de la Federación determine, también la autoridad fiscal podrá ordenar que los bienes sujetos a remate se enajenen por lotes o en piezas sueltas.

Por lo que se refiere a las bases para fijar el valor mínimo de un bien se tomará en cuenta lo siguiente:

1.- Tratándose de bienes inmuebles se tomará como base el avalúo del mismo.

2.- Tratándose de una negociación, se tomará como base el avalúo pericial del mismo. Ambos avalúos deberán de cumplir con ciertos requisitos, mismos que están regulados en el artículo-cuanto del Reglamento del Código Fiscal, tal como el que solo tendrán una vigencia de seis meses, contados a partir desde la fecha en que se practicó dicho avalúo; transcurridos los seis meses, se deberán actualizar.

3.- Tratándose de otros tipos de bienes distintos a los anteriores, el valor de los mismos será el que fijen de común-acuerdo el embargado y la autoridad ejecutora, dentro de un plazo de seis días, contados a partir de la fecha en que se trabó el embargo.

4.- A falta de acuerdo, la autoridad practicará el avalúo pericial.

En todos los anteriores casos la autoridad tendrá la obligación de notificarle personalmente al embargado el avalúo practicado, para que en caso de inconformidad del mismo o de terceros acreedores, procedan a interponer su recurso de oposición -

al Procedimiento Administrativo de Ejecución en contra del mencionado avalúo, dentro de un término de diez días contados a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación personal del avalúo, debiendo designar en el mismo escrito la interposición del recurso, el perito valuador del inconforme, el cual podrá consistir en alguna Institución de Crédito, Concedor Público; la Comisión Nacional de Bienes Nacionales, alguna empresa o Institución dedicada a la compra-venta y subasta de bienes, etc. Cuando el interesado no haya interpuesto el recurso administrativo dentro del término legal, o bien, habiéndolo interpuesto dentro del mismo, pero no designe al perito valuador de su parte, entonces se tendrá por aceptado tácitamente el avalúo practicado por la autoridad fiscal. En el supuesto de que el recurso administrativo se haya interpuesto en tiempo y de que se haya designado perito valuador, entonces éste deberá rendir su dictamen en un plazo de diez días si se trata de bienes muebles; de 20 días si son inmuebles y de 30 si se trata de negociaciones, contados a partir de la fecha de su designación.

Si del avalúo practicado por el perito del embargado o de los terceros acreedores, resultare ser mayor en un 10% del avalúo practicado por la autoridad fiscal, ésta nombrará un tercer perito valuador en un término de 6 días contados a partir de la fecha en que tenga conocimiento del avalúo del embargado, para que el avalúo que llegare a emitir dicho tercero se tenga como el definitivo, y el mismo se tome como base para la enajenación de los

bienes.

Pasemos ahora al desarrollo del procedimiento de su-
basta pública para enajenar los bienes, mismo que enúmero de la si-
guiente forma:

1.- El remate se convocará para una fecha fija, la
cual deberá de determinarse dentro de los 30 días siguientes a a-
quella en que se fijo el valor-base del bien.

2.- La convocatoria deberá de fijarse en un lugar -
visible de la oficina ejecutora o del lugar que aquella designe.

3.- La publicación de la convocatoria se deberá ha-
cer con 10 días de anticipación a la fecha del remate.

4.- Cuando el valor-base del bien exceda de 5 veces-
el salario mínimo general en la zona económica del Distrito Fede-
ral elevado al año, entonces la publicación de la convocatoria de-
remate deberá hacerse también en el Órgano Informativo Oficial del
lugar en que reside la autoridad ejecutora, ejemplo el Diario Ofi-
cial de la Federación, Gaceta del Gobierno de algún Estado de la -
República, etc., y en un periódico de mayor circulación. Dicha pu-
blicación se hará por 2 veces en un intervalo de 7 días, cuidando-
de que la última publicación sea cuando menos 10 días antes de la-
fecha fijada para el remate.

5.- Fijada la fecha en que deberán de realizarse la primera almoneda (venta pública en subasta), se citarán a todos los acreedores del embargado de los últimos 10 años, mismos que deberán de aparecer en el certificado de gravámenes del bien. Si su citación no fuere posible por alguno de los medios previstos en el Código Fiscal (en forma personal), por correo certificado, por correo ordinario, por telegrama, por estrados, o por edictos), entonces se tendrá como citación las que se hayan hecho en las convocatorias, en las cuales se deberán de expresar el nombre de los acreedores, - para que los mismos concurren al acto de remate y hagan las observaciones pertinentes al caso, las cuales serán resueltas por la autoridad embargante.

6.- También existe la posibilidad de que el embargado proponga un comprador de su parte, pero con la condición de que éste ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal y que lo haga antes de que se finque el remate.

7.- Los interesados en comprar el bien que se está rematando deberán cumplir ciertos requisitos para tener derecho a participar en la subasta pública, y que son:

a) Ofrecen la postura legal por escrito (dos tercenas partes del valor-base del bien afecto al remate).

b) Cuando se trate de personas físicas expresarán -

su nombre, dirección, nacionalidad, registro federal de contribuyentes; y si una persona moral, expresará su nombre o razón social, la fecha de su constitución, la clave del registro federal de contribuyentes y su domicilio social.

c) La cantidad que se ofrezca y la forma de pago.-- La cantidad anterior se determinará de conformidad con las siguientes bases: En el escrito se ofrecerá una postura de contado, es decir, una cantidad de dinero que será lo suficiente para cubrir el monto del interés fiscal, pero si dicha postura es mayor que el valor fijado para el remate, entonces se cubrirá el crédito fiscal y el excedente se entregará al deudor, excepto cuando éste ordene por escrito que dicho sobrante se entregue a un tercero, o bien que -- así lo ordene alguna autoridad competente. Pero si el monto de la postura es menor que el valor-base, entonces se rematarán de contado los bienes.

d) También al escrito se acompañará un certificado de depósito por el 10% del valor fijado para el remate, o bien una cantidad en efectivo equivalente al mismo por ciento, con el objeto de garantizar las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados. Inmediatamente después de fincado el remate, previa orden de la autoridad ejecutora, se devolverán los certificados de depósito a los postores o las cantidades depositadas, excepto el que corresponda al vencedor, cuyo valor continuará como garantía de cumplimiento de su-

obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

8.- Ya cumplidos los requisitos que dene de contener el escrito a que nos hemos referido anteriormente, el jefe de la -- oficina ejecutora en el día y hora señalados en la convocatoria para el remate, calificará las posturas y dirá cuál fue la mejor de -- ellas, concediendo plazos sucesivos de 5 minutos a cada uno de los demás licitantes para que la postura sea mejorada.

9.- Hecho lo anterior, el jefe de la oficina ejecutora fincará el remate en favor de quien hubiere hecho la mejor -- postura. En caso de empate de 2 o más licitantes, se designará por suerte la postura que acaba de aceptarse.

10.- Fincado el remate de bienes muebles, inmuebles o de negociaciones, se aplicará el depósito constituido en la siguiente forma:

a) Dentro de 3 días posteriores a la fecha del remate, del postor vencedor, éste enterará en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras, cuando los bienes rematados sean muebles, y dentro de 10 días si son inmuebles o negociaciones.

11.- Tan pronto como el postor cumpla con la entrega de la cantidad mencionada en el punto anterior, la autoridad ejecu-

tona procederá a entregarle los bienes que le hubiere adjudicado - y el nuevo adquirente deberá de retirarlos inmediatamente del recinto de la autoridad, pues de lo contrario, se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente. Si el adquirente no los retira y los derechos generados son iguales o mayores al valor en que se adjudicaron los bienes, éstos se aplicarán para cubrir los adeudos que se generen por este concepto.

12.- Tratándose de bienes inmuebles y pagado el valor de éstos, la autoridad ejecutora solicitará del nuevo adquirente que designe al notario de su preferencia para que el ejecutado acuda ante el mismo a otorgar y firmar la escritura de venta correspondiente, previo apercibimiento de que en caso de no hacerlo, lo harán en su rebeldía el jefe de la oficina ejecutora. Cabe señalar que el ejecutado responde a la evicción y de los vicios ocultos del bien rematado aún en el caso de rebeldía.

13.- Una vez entregados los bienes al nuevo propietario y la escritura pública que amparen su propiedad, la autoridad ejecutora comunicará dentro de un plazo de 15 días al Registro Público de la Propiedad para que proceda a cancelar los gravámenes del bien inmueble y éste quede totalmente liberado, también dictará las medidas necesarias para que en caso de estar ocupado se proceda a su desocupación, tanto por el ejecutado como por los terceros que no acrediten legalmente su uso.

14.- Por último, se prohíbe estrictamente a todas aquellas personas o empleados del fisco que hayan intervenido directamente o indirectamente en el Procedimiento Administrativo de Ejecución para adquirir los bienes objeto de algún remate, o que lo hagan a través de interpusita persona, pues la desobediencia a lo anterior hace nulo el remate y los infractores serán sancionados conforme al título de las infracciones y delitos fiscales, pre visto en el actual Código Fiscal de la Federación.

Ahora pasemos a la segunda forma en que la autoridad fiscal puede satisfacer el crédito fiscal, y que es la adjudicación de dichos bienes a favor del propio fisco. El artículo 190 del Código Fiscal Vigente nos dice que: "El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes -- ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

I.- A falta de postores.

II.- A falta de pujas.

III.- En caso de posturas o pujas iguales.

La adjudicación se hará al valor que corresponda por la almoneda de que se trate".

Como se colige de lo anterior, tenemos que el fisco

federal (también el local) podrá adjudicarse en su favor los bienes muebles o inmuebles ofrecidos en cualquier almoneda, pero siempre y cuando acontezca alguna de las 3 hipótesis anteriores.

Ahora bien, si durante el primer remate de los bienes no se enajenan éstos, entonces se convocará para un segundo remate, el cual se celebrará dentro de los 15 días siguientes y cuya publicación en esta ocasión se hará por una sola vez a través de los medios informativos a que antes nos hemos referido. El valor de los bienes que se pretenden enajenar en esta segunda almoneda se reducirá en un 20% del valor-base fijado para la primera, sin embargo, puede suceder que en esta segunda almoneda tampoco se lleve a efecto el remate de los bienes embargados, situación esta última en la que se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo, aceptándose como dación en pago (adjudicación) o donarlo para obras o servicios públicos, o a Instituciones Asistenciales, o de beneficencia autorizada.

Para concluir con el presente tópico, pasemos ahora al tercero y último medio por el cual el fisco puede satisfacer el crédito fiscal que le es debido, teniendo así entonces, que los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate.

En efecto, el fisco federal puede obtener la prestación que le es debida, enajenando los bienes embargados fuera de remate, más sin embargo esta alternativa solo puede actualizarse de

jo tres supuestos:

1.- Que el embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre y cuando el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

2.- Que se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

3.- Que se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

Como se desprende de lo anterior, es claro concluir que la autoridad fiscal sólo puede enajenar fuera de remate los bienes que ha embargado bajo ciertas circunstancias, las que por cuestión de tiempo o por falta de interés de los postores hacen que se apresure la enajenación de los mismos para evitar que el fisco retenga garantías improductivas.

La enajenación fuera de remate practicada originalmente por la autoridad fiscal, puede ser encomendada por la misma a empresas o Instituciones dedicadas a la compra o subasta de bienes, pero sólo en el caso de que no se hayan presentado postores -

en la fecha señalada para la celebración de las primeras almonedas.

Una vez que la autoridad fiscal ha rematado los bienes ya sea dentro o fuera de subasta y además ha obtenido el importe por la enajenación de los mismos, procederá a cubrir el crédito fiscal siguiendo el presente orden:

1.- Créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución.

2.- Gastos de Ejecución.

3.- Recargos.

4.- Actualización.

5.- Adeudo Principal.

Conviene señalar que el orden de aplicación al que me he referido, es el que siguen las autoridades ejecutoras del Seguro Social.

4. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

De acuerdo con lo que se ha venido señalando, el Instituto Mexicano del Seguro Social en su carácter de autoridad fis-

cal así como sus Oficinas para Cobros, dictan actos administrativos; que pudieran afectar los intereses de los patronos y demás sujetos obligados, así como de asegurados y beneficiarios, por tal razón, - estos tienen el derecho de impugnarlos vía recursos administrativos previstos por la Ley.

Los Recursos Administrativos que pueden hacer valer los patronos, responsables solidarios y demás sujetos obligados son a saber: El recurso de inconformidad previsto en la Ley del Seguro Social (artículo 274), y el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución previsto en el Código Fiscal de la Federación (artículo 116 fracción II y 118). Cada uno de ellos representa una instancia y como tal presentan ciertas particularidades, - que nos permiten distinguirlos. Razón por la que me permito mencionar en que consiste cada uno de ellos, a continuación:

Primeramente y por cuestión de orden me permito mencionar que el recurso de inconformidad es un medio de defensa de -- que disponen los patronos y demás sujetos obligados, así como los - asegurados y sus beneficiarios, para impugnar actos definitivos del Instituto Mexicano del Seguro Social que consideren lesivos a sus - intereses o sus derechos. Este medio de defensa, encuentra su fundamento en el artículo 274 de la Ley del Seguro Social, se ejerce ante el propio Instituto, el cual efectúa por medio del mismo la revisión de sus propios actos, para determinar si se anulan, modifican o confirman, según se compruebe su legalidad o ilegalidad.

La facultad originaria para resolver el recurso de inconformidad, radica en el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social, según lo establecido en el artículo 274 de la mencionada Ley. Sin embargo, como consecuencia de la desconcentración administrativa, el artículo 258-B, fracción IV de la propia Ley, establece las facultades de los Consejos Consultivos Delegacionales para "ventilar y resolver en el ámbito de la circunscripción territorial de la Delegación, el recurso de inconformidad establecido en el artículo 274, en los términos autorizados por el H. Consejo Técnico".

El recurso de inconformidad puede interponerse por los patronos y demás sujetos obligados, así como por los asegurados o sus beneficiarios, cuando consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto que lesione sus intereses o derechos. Cabe señalar que el artículo 9 del Reglamento del Artículo 274 de la Ley del Seguro Social establece que al interponer el recurso de inconformidad, cuando el promovente del mismo lo haga en representación de otra persona física o moral, justificará su personalidad con apego a las reglas del derecho común. El promovente deberá anexar al escrito de inconformidad el documento con el que acredite su personalidad.

El artículo 4 del Reglamento de referencia establece que el recurso de inconformidad se interpondrá dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notifica

ción del acto definitivo que se impugne, a través de un escrito en el que deberá indicarse el nombre, domicilio, registro patronal o de asegurado del recurrente, resolución combatida, fecha de su notificación y autoridad emisora; motivos de inconformidad, fundamentos de la misma, relación de pruebas, exhibiéndose los documentos que justifiquen la personalidad del promovente, cuando el recurso se interponga por el representante legal o mandatario inconforme.

Sobre el término legal para interponer este recurso el Tribunal Fiscal de la Federación ha señalado:

"RECURSO DE INCONFORMIDAD. Debe interponerse directamente o por correo certificado ante el Instituto Mexicano del Seguro Social. Conforme a lo dispuesto en los artículos 1° y 4° del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social el recurso de inconformidad debe interponerse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que surta efecto la notificación de la resolución impugnada, -- existiendo la posibilidad de hacerlo directamente ante las Delegaciones del Instituto Mexicano del Seguro Social o por correo certificado con acuse de recibo. -- Este último supuesto sólo es procedente --

para el caso en que el recurrente tenga su domicilio fuera de la sede de la Delegación ante la que se interpone el recurso, según lo previsto en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, aplicable supletoriamente por disposición del numeral 1º reglamentario que ha quedado mencionado con antelación.

Revisión No. 1593/84. Resuelta en sesión de 18 de febrero de 1987, por unanimidad de 7 votos. Magistrado Ponente: José Antonio Quinteno Becerra. Secretario: Lic. Flavio Galván Rivera.

Ahora bien, si el escrito fuere oscuro o irregular, se prevendrá al recurrente para que lo aclare, corrija o complete, señalando en concreto sus defectos u omisiones, bajo apercibimiento de que si no cumple dentro del término de cinco días, se desechará el recurso. Cumplido el requerimiento en cuestión se dará curso al escrito admitiéndolo y, en caso de que fuera desechado, podrá el promovente hacer valer el recurso de revocación ante el Consejo Consultivo Delegacional, en los términos previstos en el artículo 26 del propio Reglamento. Al efecto, el Tribunal Fiscal de la Federación en dos jurisprudencias firmes ha resuelto lo siguiente:

*"INCONFORMIDAD ANTE EL CONSEJO TECNICO
DEL SEGURO SOCIAL. _ El acuerdo que --*

*tiene por interpuesto este recurso y --
Lo admite a trámite, ocasiona perjuicios al particular si el escrito presentado es irregular. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 3°.- del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, cuando el escrito por el cual se interponga el recurso de inconformidad fuere oscuro o irregular, el Secretario General o el Secretario del Consejo Consultivo, en su caso, prevendrán al recurrente, -- por una sola vez, que lo aclare, corrija o complemente de acuerdo con -- Los requisitos previstos en el propio numeral, señalando en concreto sus defectos, con el apercibimiento de que, si no cumple dentro del plazo de cinco días, aquél se desechará de plano. Por consiguiente, el acuerdo en el -- que se tiene por interpuesto y se ordena la admisión a trámite del recurso de inconformidad intentado, tomando como base un escrito irregular, si*

ocasiona perjuicios al particular y, por tal motivo, dicho acuerdo es recurrible mediante el recurso de revocación que establece el artículo 26 del reglamento in vocado.

Revisión No. 1184/81. Resuelta en sesión de 21 de enero de 1982, por unanimidad de 7 votos.

Revisión No. 485/82. Resuelta en sesión de 29 de junio de 1983, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 1583/84. Resuelta en sesión de 12 de febrero de 1986, por unanimidad de 7 votos.

"INCONFORMIDAD ANTE EL SEGURO SOCIAL.- Cuando procede su desechamiento. Conforme a lo dispuesto por el artículo 3° del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, si el escrito por el que se interpone un recurso de inconformidad no cumple con uno de los requisitos de procedibilidad que el propio numeral establece, el-

Secretario General o el Secretario del Consejo Consultivo que conozca del mismo deberá prevenir al recurrente para que en el término de cinco días lo corrija, aclare o complete y sólo ante el incumplimiento del mismo procederá su desechamiento. Por tanto, si un recurso de inconformidad no reúne uno de los requisitos de procedibilidad que el aludido precepto legal establece, la autoridad que conozca del mismo deberá prevenir al recurrente para que lo corrija o complete, y no proceder a desecharlo, toda vez que el citado precepto legal establece claramente que sólo ante el incumplimiento de la prevención efectuada procederá el desechamiento del mismo.

Revisión No. 2059/84. Resuelta en sesión de 9 de enero de 1987, por unanimidad de 8 votos. Magistrado Ponente: Amando Díaz Olivares. Secretario: Lic. Marcos García José.

Cabe señalar que si el recurso fuera interpuesto -

en forma extemporánea, es decir fuera del plazo de 15 días hábiles, será desechado de plano, y si la extemporaneidad se comprobare en el curso del procedimiento, el recurso se sobreseerá, lo cual significa que la autoridad, considerando la existencia de un obstáculo jurídico como lo es la presentación fuera del plazo legal del recurso, impedirá se resuelva el fondo de la impugnación intentada.

Por lo que se refiere a las notificaciones dentro -- del trámite del recurso de inconformidad, el artículo 6 del Reglamento señala que se harán al promovente en la forma determinada -- por el Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

Se notificarán personalmente, los acuerdos o resoluciones que:

--Admitan o desechen el recurso.

--Admitan o desechen las pruebas.

--Contengan o señalen fechas o términos para cumplir requerimientos o efectuar diligencias probatorias.

--Ordene notificaciones a terceros.

--Ordene diligencias para mejor proveer, cuando é

tas requieran la presencia o la actividad procesal del inconforme.

--Pongan fin al recurso de inconformidad o complementen resoluciones de los tribunales.

Se notificarán por correo registrado, con acuse de recibo, los acuerdos que:

--Contengan algún requerimiento a terceros al recurso.

--Resuelvan sobre la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

--Declaren el sobreesimiento del recurso o decidan sobre el recurso de revocación.

Las demás resoluciones que se dicten, consideradas de mero trámite, estarán a disposición de los interesados para su consulta en el expediente respectivo.

Las notificaciones personales se harán en el domicilio que hubiese señalado el inconforme para recibir las o en su defecto, en el que tuviese registrado en el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Todas las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que se haya hecho la notificación personal o entregado el oficio que contenga copia de la resolución que se notifica.

Los términos fijados en los acuerdos o resoluciones que se notifiquen, comenzarán a correr al día siguiente de la fecha en que surta sus efectos la notificación respectiva. En los términos sólo se computarán los días hábiles de las Oficinas del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Una vez que hubiere sido admitido el recurso de inconformidad se pedirán de oficio los informes conducentes a las dependencias del Instituto, los cuales deberán rendirlos en el término de 3 días, a menos que fuera necesario practicar alguna inspección o diligencia especial, caso en el cual se podrá ampliar el referido término.

Las empresas y demás sujetos obligados, así como los asegurados y sus beneficiarios que se inconformen, deberán ofrecer y desahogar pruebas que coadyuven a demostrar sus motivos de inconformidad.

Las pruebas se admitirán en cuanto se relacionen estrictamente con la controversia y no sean contrarias al derecho o a la moral.

Para la recepción de pruebas, el Secretario del Consejo Consultivo señalará las fechas que sean necesarias para que tengan lugar las distintas diligencias propuestas.

El Consejo Consultivo y el Secretario de éste tendrán en todo el tiempo la facultad de decretar diligencias para contar con mayores elementos de juicio, cuando consideren que las pruebas aportadas son insuficientes.

Las pruebas que pueden ofrecerse son las siguientes:

Prueba confesional.— En el recurso de inconformidad ante el Instituto Mexicano del Seguro Social no se admite la prueba confesional, pero si los informes que rindan las dependencias o funcionarios del Instituto en relación con el caso a debate.

Prueba testimonial.— Esta prueba la propone la empresa mencionando los nombres y domicilios de los testigos y acompañando el interrogatorio respectivo, a menos que el interesado prefiriese formular verbalmente las preguntas del caso. En esta prueba normalmente el oferente deberá presentar a sus testigos. Sin embargo, el Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social ha emitido el siguiente acuerdo relativo a la prueba testimonial:

"INCONFORMIDADES.— Prueba Testimonial 26-II-75. "Este Consejo Técnico acuerda que para el desahogo de la prueba testi-

timonial ofrecida por el recurrente en los recursos de inconformidad, cuando así se solicite, la Unidad de Inconformidades hará el citatorio correspondiente, acalorando que si dentro del término de 15 días no comparece el testigo, la prueba se declarará desierta, pero se dará oportunidad al recurrente para que acuda a otros medios de prueba.

Prueba pericial.- Consiste en opiniones técnicas sobre el asunto que se pretende probar. El oferente indicará los puntos sobre los que versará la prueba y designará perito, quien deberá tener título debidamente registrado de la profesión relativa a la materia sobre la cual emitirá su opinión, salvo que se trate de actividades no consideradas como profesionales por la Ley. De no cumplirse estos requisitos se desechará la prueba.

La empresa deberá presentar al perito en un plazo de 5 días, contados a partir del día siguiente a aquél en que surta sus efectos la notificación del auto admisorio, a fin de que acepte el cargo.

El perito exhibirá su dictamen dentro de los 15 días siguientes al de aceptación. En el supuesto de que la empresa no presente al perito, éste no acepte el cargo o no exhiba el dictamen, todo ello dentro de los términos señalados anteriormente, la prueba se declarará desierta. Cuando por causas no imputables a la empresa o por una especial complicación de la probanza, éste por

transcurrir el término señalado para su desahogo, sin que éste se haya podido realizar, Los Servicios Jurídicos Delegacionales, señalarán un nuevo plazo prudencial, a petición del interesado.

En relación al penito tercero en discordia, el Tribunal Fiscal de la Federación ha emitido la siguiente resolución:

"PRUEBA PERICIAL.- Su desahogo en el procedimiento administrativo. Resulta indebido que el Consejo Consultivo Delegacional del Instituto Mexicano del Seguro Social no hubiese ordenado de oficio el desahogo de la prueba pericial de dictamen de un penito tercero, al existir discordancia en algunos puntos esenciales sobre los que versó dicha probanza, argumentando que debe prevalecer la situación más favorable al trabajador, concediéndole valor probatorio pleno al dictamen emitido por los Servicios de Medicina del Trabajo de dicho Instituto, pues con ello viola el artículo 152 del Código Federal de Procedimientos Civiles, -supletorio en materia fiscal, el cual in cluso cita como fundamento de su resolución".

juicio No. 143/86 de 25 de mayo de 1987,
por unanimidad de votos. Magistrado In-
structor: Francisco Cárdenas Elizondo. Se-
cretaría: Lic. Norma A. Sifuentes Guerra
no.

Prueba de inspección. - Consiste en actos de verifi-
cación a cargo del Instituto Mexicano del Seguro Social, a solici-
tud del inconforme, respecto de situaciones afirmadas o negadas --
por él. El oferente deberá establecer los puntos sobre los que de-
be versar la inspección.

Esta prueba se puede realizar, por ejemplo, en el cen-
tro de trabajo, para determinar la actividad de la empresa y su ade-
cuada clasificación para el seguro de riesgos de trabajo, para de-
terminar las condiciones de trabajo de los asegurados, así como pa-
ra revisar los libros de contabilidad de la empresa, listas de raya
u otros documentos.

Prueba documental. - Consiste en una serie de docu-
mentos tales como expedientes clínicos, actas de defunción, cédul-
as de liquidación, etc., que sean de utilidad al recurrente para
acreditar el motivo de su inconformidad.

Las pruebas documentales se ofrecen exhibiendo los
documentos correspondientes o citando los archivos, protocolos, u-

oficinas de donde pueden obtenerse, cuando la empresa no tenga -- acceso a ellos, para que sean recabados por los Servicios Jurídicos Delegacionales. Si en un plazo de 15 días no se recibe la documentación solicitada por los Servicios mencionados, tal circunstancia se hará del conocimiento del inconforme y se le requerirá para que dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación respectiva, sea él quien recabe los documentos y rinda la prueba, aperebido de que, de no hacerlo, se declarará desierta.

Sobre esta prueba el Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto lo siguiente:

"PRUEBAS.- Si el actor afirma que la resolución contiene firma facsimilar, debe ofrecer como prueba el documento en que base su afirmación. Aunque es criterio jurisprudencial de esta Sala Superior que tratándose de resoluciones que ostenten firma facsimilar es la autoridad demandada a la que corresponde exhibir el original de la misma, en donde aparezca la firma autógrafa, tal criterio no puede tener el alcance de exonerar al actor de que exhiba en el juicio de nulidad la copia de la resolución --

que le haya proporcionado el Instituto o el documento en el que, según él, se --- aprecie el facsimil.

Revisión No. 1620/85. Resuelta en sesión de 14 de mayo de 1987, por mayoría de 5 - votos y 2 en contra. Magistrado Ponente: - José Antonio Quintero Becerra. Secretario: - Lic. Mario Bernal Ladón de Guevana.

Cabe señalar un aspecto sumamente importante que es el que se refiere a la carga de la prueba en seguridad social de - la relación laboral, en el supuesto de que una empresa niegue lisa y llanamente la relación laboral con alguna persona, ya que en este caso existe jurisprudencia firme del Tribunal Fiscal de la Federación, que precisa que le corresponde al Instituto Mexicano del - Seguro Social probar tal relación:

"RELACION DE TRABAJO.- Carga de la prueba. Conforme a lo dispuesto por los artículos 68 del Código Fiscal de la Federación vigente y 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, cuando el patrón niegue lisa y llanamente tener relación de trabajo con las personas por las cuales se pretende el cobro -

de las cuotas obrero patronales, así como conocen los avisos y movimientos de afiliación en que se fundó la autoridad para emitir las, corresponden a dicha autoridad acreditar ante la a quo, que su resolución se encuentra debidamente fundada y motivada y para ello debió exhibir la documentación que motivó en documentos que el actor afirma desconocer.

Revisión No. 415/85. Resuelta en sesión de 30 de enero de 1987, por unanimidad de 8 votos. Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez. Secretario: Lic. Alberto Ocampo Gómez.

Revisión No. 967/84 Resuelta en sesión de 19 de junio de 1985, por unanimidad de 7 votos. Magistrado Ponente: Gonzalo M. Armienta Calderón. Secretaria: Ma. Soñta Sepúlveda Canmona.

"RELACION LABORAL PARA LOS EFECTOS DE LA AFILIACION AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. Corresponde a la autoridad la carga de la prueba si el patrón niega

la prestación de servicios. Para que opere la presunción legal de la existencia de una relación de trabajo entre quien presta un servicio y quien lo recibe, de la que depende la obligatoriedad de la afiliación al Instituto Mexicano del Seguro Social, es necesario que dicho organismo pruebe el supuesto esencial de dicha presunción o sea, la prestación del servicio. Por consiguiente, cuando el supuesto patrón niegue ésta lisa y llanamente la carga de la prueba recae en el Instituto mencionado, conforme a los artículos 68 del Código Fiscal de la Federación vigente y, 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, ya que no se puede exigir a su contraparte la prueba del hecho negativo consistente en que el afiliado no le prestó servicios.

Revisión No. 291/85. Resuelta en sesión de 29 de noviembre de 1985, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 879/85. Resuelta en sesión de 8 de mayo de 1986, por unanimidad de 9 vo-

tos.

Revisión No. 1814/85. Resuelta en sesión de 12 de mayo de 1986, por unanimidad de 9 votos.

Concluido el término de recepción de las pruebas, se pronunciará el fallo respectivo dentro del término de 30 días por el Consejo Consultivo Delegacional.

De conformidad con el artículo 22 del Reglamento antes citado, la resolución que se dicte en el recurso de inconformidad no se sujetará a regla o formalidad especial alguna, bastando para su legalidad que se ocupe de los motivos de impugnación aducidos por el inconforme y decida lo conducente sobre las pretensiones de éste, analizando las pruebas desahogadas y expresando los fundamentos jurídicos en que se apoyen los puntos decisivos del fallo.

Los consejos Consultivos Delegacionales tienen la obligación de examinar todos y cada uno de los argumentos o conceptos de inconformidad esgrimidos por el inconforme en su escrito de recurso de inconformidad, así como de valorar todas las pruebas aportadas, ya que en caso contrario la resolución estaría viciada de ilegalidad, al omitir pronunciarse sobre alguno de los agravios o pruebas aportadas por el recurrente.

Las resoluciones que pongan fin al recurso deberán -

sen notificadas personalmente al inconforme o a su representante legal, dentro de los 5 días siguientes a la fecha de su firma. Esta regla, que se establece en el artículo 23 del Reglamento del Artículo 274 de la Ley del Seguro Social, no siempre se cumple; sin embargo, para efectos del interés de los patronos, debemos recordar que si transcurridos 4 meses contados a partir de la fecha en que se interpuso el recurso, el Consejo Consultivo no notifica la resolución correspondiente, el patrón inconforme podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer el juicio de nulidad en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, por haberse configurado una resolución negativa ficta, en los términos que establece el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

En caso de que los recurrentes estén en desacuerdo con la resolución dictada en su recurso de inconformidad, podrán demandar su nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, siguiendo el procedimiento que se establece en los artículos 197 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación. Si por alguna razón no se hubiese obtenido la resolución satisfactoria en el Tribunal Fiscal a los derechos e intereses legítimos del inconforme, partiendo del presupuesto indispensable de que realmente le asiste la razón y el derecho en su pretensión, éste cuenta además con otro medio de defensa legal como lo es el juicio de amparo.

Por otra parte tenemos que en contra de actos o actividades realizadas por las autoridades fiscales dentro del pro-

cedimiento administrativo de ejecución, procede un medio de defensa, el cual está previsto en el artículo 116 fracción II del Código Fiscal de La Federación Vigente.

En efecto se trata del recurso administrativo denominado de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, el cual se puede definir como: " El medio legal de defensa que pueden hacer valer los patronos (contribuyentes) o terceros, en contra de los actos administrativos dictados por las autoridades ejecutoras del Instituto Mexicano del Seguro Social con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución".

De acuerdo con lo que señala el artículo 118 del Código Fiscal de La Federación Vigente, los supuestos jurídicos por los cuales podrá interponerse el recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, son los siguientes:

Procederá contra los actos que:

I.- Exijan el pago de créditos fiscales y se alegue que:

a) Se han extinguido.

b) Su monto real es inferior al exigido y siem-

que:

1.- El cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora.

2.- Se refiera a recargos.

3.- Se refiera a gastos de ejecución.

4.- Se refiera a la indemnización de cheques presentados en tiempo y no pagados.

II.- Se dicten en el procedimiento Administrativo de Ejecución y se alegue que:

a) Que no se ha ajustado a la ley.

III.- Afecten al interés jurídico de terceros, y

IV.- Determinen el valor-base para enajenación de los bienes embargados.

Este recurso administrativo es de interposición obligatoria antes de promover el juicio de nulidad ante el Tribunal -- Fiscal de la Federación y deberá interponerse directamente ante la Oficina ejecutora correspondiente, pues en caso de que se haya-

interpuesto ante una autoridad fiscal incompetente ésta lo turnará a la que si lo sea, de conformidad con los artículos 120 y 121 del Código Tributario Federal.

En caso de que el contribuyente resida fuera de la población en que esté radicada la oficina de la autoridad que ha emitido o ejecutado el acto, el escrito de interposición del recurso administrativo podrá presentarse en la oficina exactora más cercana al domicilio del contribuyente, o bien, enviando a la autoridad que emitió o ejecutó el acto por medio de correo certificado con acuse de recibo, pero siempre y cuando en este último caso el envío se efectúe desde el lugar de residencia del recurrente. En los anteriores casos se tendrá como fecha de presentación del recurso administrativo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

En el supuesto de que el contribuyente afectado por una resolución administrativa fallezca (sólo personas físicas) durante el plazo para la interposición del recurso administrativo, dicho plazo se suspenderá hasta por un año siempre y cuando no se hubiere aceptado antes el cargo de albacea o representante de la sucesión.

En el caso concreto del Seguro Social, la competencia para conocer y resolver los recursos de oposición al procedimiento administrativo de ejecución es de los Jefes de las Oficinas-

para Cobros del Seguro Social, de acuerdo con lo establecido por -
 Los artículos 258-E y 271 de La Ley del Seguro Social.

Por lo anterior las resoluciones que emitan estas -
 autoridades fiscales a las que me he referido, lo harán con suje-
 ción a las normas del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al plazo para interponer el recurso admi-
 nistrativo que se analiza, me he permitido desglosarlo de la si-
 guiente manera:

I.- Hasta el momento de la convocatoria en primera-
 almoneda, cuando se trate de:

a) Cuando existan violaciones cometidas antes del -
 remate.

b) Cuando se alegue que el procedimiento no se ajus-
 ta a la ley.

II.- Dentro de los 45 días siguientes a aquél en que
 surta efectos la notificación de requerimiento
 de pago o del día siguiente al de la diligencia
 de embargo cuando se trate de:

a) Actos de ejecución sobre bienes inembargables.

- b) Actos de imposible reparación material.
- c) Impugnación de la notificación.
- d) Créditos que se hayan extinguido.
- e) Que su monto real sea inferior al exigido.
- f) Que se trate de cobro en exceso imputable a la oficina ejecutora.
- g) Se refiera a recargos, gastos de ejecución o indemnización por cheque presentado y no pagado.

III.- Dentro de 10 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación personal que ha ya hecho la autoridad fiscal al ejecutado, -- del avalúo que se tomará como base para la -- enajenación de los bienes embargados.

IV.- En cualquier tiempo, siempre y cuando se interponga antes del fincamiento del remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco, cuando se trate de terceros que afirmen ser propietarios de los bienes o negociaciones, o titulares de los dere--

chos embargados, y

V.- En cualquier tiempo, siempre y cuando se interponga antes de que se haya aplicado el impuesto del remate a cubrir el crédito fiscal; cuando se trate de un tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales.

Cabe destacar que en la práctica diaria de las Oficinas Ejecutorias (exactoras) del Seguro Social, el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución son pocos los patronos o terceros que los hacen valer, ello debido al desconocimiento que tienen de la Ley Tributaria por una parte, por la otra que son pocos los abogados fiscalistas especializados en Seguro-Social que pueden brindar asesoría legal a patronos-contribuyentes, para que recurran a este derecho de defensa en contra de las arbitrariedades y errores de empleados manejadores del sistema impositivo.

Por lo que respecta a los requisitos de forma que deberá revestir la interposición del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, estos a saber son:

1.- Deberá de constar por escrito.

2.- Deberá contener el nombre, denominación o razón

social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes.

3.- Señalar la autoridad a la que dirige el escrito.

4.- El nombre de las personas autorizadas y el domicilio para oír y recibir notificaciones.

5.- Deberá de identificar con precisión la resolución que se impugna.

6.- Los agravios que le cause el acto impugnado.

7.- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate, y,

8.- Deberá de ir firmado el escrito respectivo por el interesado, si no sabe leer ni escribir, entonces imprimirá su huella digital.

Ahora bien, cuando no se haga alguno de los señalamientos enumerados en los puntos 5 y 6 la autoridad fiscal desecha el recurso por improcedente, pero si falta el señalado en el punto 7 entonces se admitirá el recurso pero se tendrán por no ofrecidas las pruebas. Podrán tramitar el recurso administrativo las personas que gestionen en nombre propio y si no lo hacen, su repre-

sentación deberá recaer necesariamente en Licenciado en Derecho. - En el caso de que la recurrente sea una persona moral, quien promoviera en su nombre y representación será el Representante Legal de dicha empresa, pero con poder especial para pleitos y cobranzas.

El promovente deberá acompañar al escrito en que -- interponga su recurso, los siguientes documentos:

- 1.- El documento con que acredite su personalidad -- cuando actúe en nombre de otro o en representación de alguna persona moral.
- 2.- El documento en que conste el acto impugnado.
- 3.- Constancia de notificación del acto impugnado, -- excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue -- por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
- 4.- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Quando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Quando no se acompañe alguno de los documentos a que nos hemos referido en los primeros tres puntos anteriores, la autoridad fiscal tendrá por no interpuesto el recurso. En el caso de que se omita el señalado en el punto 4, se admitirá el recurso pero se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se hará valer como había quedado señalado, ante la oficina ejecutora y no podrá discutirse en el mismo la validez

del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal.

Si se impugna también la notificación del crédito fiscal, dicha impugnación deberá de hacerse conjuntamente con los agravios que se hagan del acto administrativo. Si se alega que no hubo notificación del acto impugnado o que el promovente desconoce el mismo, el particular de todas formas interpondrá el recurso haciendo tal manifestación, con el objeto de que la autoridad posteriormente le dé a conocer el acto administrativo así como la suspuesta notificación que del mismo se hubiere practicado, para que con ello el particular esté en aptitud de ampliar su escrito de interposición del recurso administrativo dentro de los 45 días siguientes contados a partir del día siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer.

La autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación que, en su caso, se haya hecho del acto administrativo.

En los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedien-

tes o de documentos agregados a ellos.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

Una vez que se ha promovido el recurso administrativo que nos ocupa, la autoridad deberá dictar su resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. Si a pesar de haber transcurrido los cuatro meses, la autoridad todavía no emite su resolución, el recurrente podrá decidir a esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado (también denominada negativa ficta).

La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

Asimismo, tenemos que la resolución que dicten las autoridades fiscales para resolver el recurso administrativo, podrá ser en cualquiera de los sentidos siguientes:

- I.- *Desecharlo por improcedente o sobreseerlo, en su caso.*
- II.- *Confirmar el acto impugnado.*
- III.- *Mandar reponer el procedimiento administrativo.*
- IV.- *Dejar sin efectos el acto impugnado.*
- V.- *Modificar en parte el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.*

Conviene hacer mención que con respecto al recurso administrativo que venimos analizando existen diversas causales de improcedencia, mismas que se actualizarán al darse los siguientes supuestos:

- 1.- *Cuando no se afecte el interés jurídico del recurrente.*
- 2.- *Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstos o de sentencias.*

- 3.- *Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.*
- 4.- *Que se haya consentido el acto, entendiéndose por consentimiento el de aquéllos contra los - que no se promovió el recurso en el plazo legal.*
- 5.- *Que un acto administrativo sea conexo a otro - que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.*
- 6.- *Si no se amplió el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, - tratándose de la impugnación de la notificación.*
- 7.- *Si son revocados los actos por la autoridad.*

Con el análisis del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, considero pertinente hacer referencia a las causales de sobneseimiento, toda vez que aunque en el actual Código Fiscal de la Federación no se contemplan, si es conveniente mencionarlas en virtud de configurarse diariamente durante la substanciación de los recursos administrativos.

Para ese efecto, tomaremos como base las causales de sobneseimiento del Procedimiento Contencioso Administrativo, -

Las cuales por analogía son aplicables a la tramitación y substanciación de los recursos administrativos; máxime que la fracción I del artículo 133 del Código Tributario Federal prevé como una de las formas en que se ponga fin a un recurso administrativo: al sobreseimiento.

Pues bien, el sobreseimiento en los recursos administrativos procede en los supuestos siguientes:

- 1.- Por desistimiento del recurrente.
- 2.- Cuando durante la substanciación del recurso administrativo aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que antes nos hemos referido.
- 3.- Cuando el recurrente muera durante la substanciación del recurso, si su pretensión es intrínsecamente intransmisible, o si su muerte deja sin materia el recurso.
- 4.- Si la autoridad administrativa deja sin efectos el acto recurrido, y
- 5.- En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuag

to al fondo.

Por último, la autoridad administrativa al poner fin a un recurso administrativo podrá sobreeserlo total o parcialmente.

Para finalizar con el presente tema, sólo diré que la resolución que ponga fin al recurso administrativo podrá a su vez ser impugnada a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, excepto cuando dicha resolución que resuelve el recurso haya dejado sin efectos el acto impugnado, es decir, que se haya dictado en favor de los intereses del recurrente.

5.

OBLIGACION DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.

Habíamos señalado "la importancia que representa para la vida económica del Estado las prestaciones en dinero que exige en forma unilateral de los ciudadanos, para buscar los medios necesarios, a fin de que no se eluda el cumplimiento de la obligación constitucional de tributar" (18)

Es precisamente por esta razón que un crédito fiscal reviste suma importancia para el Estado y la figura denominada "Garantía del Interés Fiscal", por lo tanto reviste tanta o mucha más importancia todavía. Lo anterior debido a que se entien

de por interés fiscal el asegurar por parte del Fisco todo aquello que tenga carácter de cobro exigible.

Por lo anterior y atendiendo al significado del interés fiscal, cuando un particular afectado por un crédito fiscal que le ha determinado la autoridad hacendaria pretende impugnarlo, suspender su ejecución, o pagar el mismo en parcialidades o en pago diferido, etc., necesariamente deberá garantizarlo, surtiendo se en consecuencia la figura tributaria denominada "Garantía del Interés Fiscal".

El actual Código Fiscal de la Federación Vigente, no contempla alguna definición de garantía del interés fiscal, -- pues unicamente se limita a señalar taxativamente cuales son las formas de garantizar el interés fiscal y ante que situaciones procede garantizar el mismo.

En mi opinión la obligación de garantizar el interés fiscal de acuerdo con lo que señala el artículo 142 del actual Código Tributario Federal y 144 del mismo ordenamiento, se da cuando el patrón (contribuyente) pretenda acogerse a alguno de los supuestos previstos en las fracciones I, II y III del artículo 142 - del Código Tributario Federal mismo que señala lo siguiente:

Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

I.- Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

II.- Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III.- Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación.

IV.- En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

Por último conviene señalar que debido a que el siguiente capítulo detalla más ampliamente lo relativo a las garantías del interés fiscal, no amplio más este tópico.

**CAPITULO II ANALISIS DE LA ACTUAL REGLAMENTACION DE
LAS GRANTIAS DEL INTERES FISCAL.**

- A. DIVERSAS ACEPCIONES DEL CONCEPTO GARANTIA.
- B. NATURALEZA JURIDICA DEL INTERES FISCAL.
- C. FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.
- D. PROCEDENCIA DE LAS GARANTIAS DEL INTERES FISCAL.
- E. IMPORTE DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.
- F. REQUISITOS DE LAS GARANTIAS DE ACUERDO AL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
- G. EXCENCION DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.
- H. EFECTIVIDAD DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

ANALISIS DE LA ACTUAL REGLAMENTACION DE LAS GARANTIAS DEL INTERES FISCAL.

Para pasar al análisis de la actual reglamentación de las garantías del interés fiscal, es necesario recordar la importancia que representa el crédito fiscal, así como su preferencia -- con respecto a otros tipos de créditos, y decíamos que el Fisco tiene la atribución de ejecutar las leyes que determinan los recursos del Estado y que son de interés público, pues tienen como finalidad que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir el gasto público.

En esa medida la forma de garantizar el crédito fiscal adquiere en mi opinión la importancia de contar con una adecuada reglamentación que salvaguarde los ingresos provenientes de estas clases de garantías llamadas de interés fiscal:

Así las cosas pasaremos a conocer los principios contenidos en la actual reglamentación de garantías y los principios que las constituyen.

A. DIVERSAS ACEPCIONES DEL CONCEPTO GARANTIA.

Al parecer la palabra "garantía" proviene del término

anglosajón "warranty" o "warranty", que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (to warranty), por lo que la palabra "garantía" tiene una connotación muy amplia.

En ese sentido, la palabra "garantía" equivale a "aseguramiento" o "afianzamiento", pudiendo denotar también "protección", "respaldo", "defensa", "salvaguarda" o "apoyo".

Jurídicamente hablando el vocable y el concepto "garantía", se originaron en el Derecho Privado, sin embargo Sánchez - Viamonte afirma "que la palabra Garantía y el verbo garantizar son creaciones institucionales de los Franceses y de ellos las tomaron los demás pueblos en cuya legislación aparece desde mediados del siglo XIX". (18)

En opinión del Ilustre tratadista Ignacio Burgoa, el concepto "garantía" en Derecho Público ha significado diversas tipos de seguridades o protecciones en favor de los gobernados dentro de un Estado de Derecho. (19)

Sin embargo existen muy diversos criterios adoptados

(18) SANCHEZ VIAMONTE. LOS DERECHOS DEL HOMBRE EN LA REVOLUCIÓN FRANCESA. EDICIÓN DE LA FACULTAD DE DERECHO DE MÉXICO. P. 7-OB. CIT. POR. IGNACIO BURGOA: LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES. -- 17A EDICIÓN. EDITORIAL PORRÚA. MÉXICO, 1985. P. 161.

(19) IBIDEM P. 161.

por la Doctrina en el sentido de que las garantías jurídicas establecidas en beneficio de los gobernados, también se extienden a los medios o recursos tendientes a hacer efectivo el imperio de la Ley y del Derecho. Es decir el Estado como Órgano Soberano ha sido protegido con este Derecho que se llama Garantía, para asegurar también el goce de un Derecho.

Algunos tratadistas como Don Isidro Montiel han aseverado que " . . . todo medio consignado en la Constitución para asegurar el uso o goce de un Derecho se llama "Garantía", aún cuando no sea de las individuales". (20)

Ahora bien aunque no existe unidad de criterios en cuanto a la acepción del concepto de "garantía" en el Derecho Público y específicamente en el Constitucional, la mayoría de los autores opinan que debe aceptarse la idea del concepto en un sentido lato para ser proyectada al campo de las relaciones entre gobernantes y gobernados.

Lo anterior debe de ser tomado muy en cuenta para no crear confusiones, pues como se puede entender, el término "garantía" en sentido lato, va mucho más allá de lo que nos podemos imaginar. Por ejemplo: Jellinek citado por Ignacio Burgoa, clasifica a las garantías en Sociales y Políticas, comprendiendo dentro de las

(20) ISIDRO MONTIEL Y DUARTE. ESTUDIO SOBRE GARANTÍAS INDIVIDUALES. EDICIÓN 1873, P. 26. CIT. POR IGNACIO BURGOA. GARANTÍAS.

primeras a la religión, las costumbres, las fuerzas militares y en general, los elementos diversos que se dan en la dinámica de la Sociedad; y respecto de las segundas o sea las garantías políticas, estas comprenden a la organización misma del Estado y el principio de la división de poderes.

Además también concibe a las garantías jurídicas como aquellas que se traducen en los sistemas de fiscalización de los órganos estatales, de responsabilidad oficial, de jurisdicción y de los medios para hacer efectivas las normas de derecho objetivo.

Ha pesar de que el término garantía ha sido utilizado por diversos tratadistas para precisar la consistencia jurídica de diferentes clases de garantías como "garantías sociales", "garantías políticas", "garantías constitucionales", "garantías fundamentales", "garantías de justicia", "garantías individuales" etc.- Podemos concluir que a pesar de las diversas acepciones del vocablo y de la idea "garantía", dentro del campo del derecho, el concepto respectivo indica "asegurar el cumplimiento de una obligación contra algún riesgo o necesidad".

Para el maestro Ignacio Burgoa, el concepto garantía es una relación de supra a subordinación que surge del llamado derecho público subjetivo. Es decir de las relaciones de supra-a subordinación, las cuales están regidas primordial y fundamentalmen-

te por los preceptos de nuestra Constitución que establecen el cau- se normativo por donde debe desarrollarse la conducta o actividad - de los órganos del Estado en ejercicio del poder público o de la -- función imperativa o de autoridad. Por consiguiente, todos los ac- tos autoritarios que dichos órganos realicen, frente a cualquier go- bernado, debe observar las exigencias, las prohibiciones, los requi- sitos o las condiciones consignadas en dichos preceptos constitucio- nales. De lo anterior, se entiende que tales preceptos son suscepti- bles de violarse por cualquier acto de autoridad, en perjuicio de - todo sujeto o ente que se encuentre en la situación de gobernado, o sea, en detrimento de la persona física, o moral del derecho priva- do, de las entidades de derecho social, de las empresas de partici- pación estatal, de los organismos descentralizados (ejemplo I.M.S.S) e, inclusive, de las personas morales de Derecho Público.

Por último, me permito citar el concepto que nos da- uno de los tantos diccionarios jurídicos con los que contamos, y al efecto señala lo siguiente:

Garantía.-F. acción y efecto de afianzar lo estipula- do. Prenda, Fianza. Cosa que protege y asegura con- tra algún riesgo o necesidad. Causión. Obligación del Garante.

Concepto que nos da un diccionario usual no jurídi- co: *Garantía.*- Responsabilidad asumida por los que- han hecho un contrato.

B.

NATURALEZA JURIDICA DEL INTERES FISCAL.

La actividad financiera del Estado ha sido respaldada por los créditos fiscales a su favor, esta es la razón fundamental para que el Estado con ese carácter tenga preferencia para cobrar los créditos que le corresponden antes que otros acreedores, - ello basándose en su poder de imperio.

En efecto cuando un particular afectado por un crédito fiscal que le ha determinado la autoridad Hacendaria o Organismo facultado para ello (ejemplo I.M.S.S.) y dicho particular pretende impugnarlo, suspender la ejecución, o pagar los créditos en parcialidades o pago diferido, etc., debena de garantizar el interés fiscal.

Es decir debena asegurar el cumplimiento de su obligación, mediante la figura tributaria llamada "Garantía del interés fiscal".

Al principio denominado interés fiscal, se le conoce con el nombre de "solve et repete", que significa "asegurar y después impugnar". (21)

Aunque no existe bibliografía que nos pueda auxiliar respecto de este concepto denominado "Interés Fiscal" y de nuestro-

(21) DELGADILLO GUTIÉRREZ, LUIS HUMBERTO. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. EDITORIAL PAC. MÉXICO 1985. P. 99.

actual Código Tributario no se desprende ninguna definición clara de lo que es el interés fiscal, podemos considerarlo como: "Aquel requisito y monto generalmente pecuniario, que debe satisfacerse en cualquier caso en el que el fisco se vea afectado".

El ilustre fiscalista mexicano Luis Martínez López en su obra "Derecho Fiscal Mexicano", nos proporciona una definición de lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera interés fiscal, diciendo al efecto:

Interés Fiscal. - Se entiende por tal todo aquello que para el Fisco tenga el carácter de cobro exigible. Amparo 5540/57. (22)

Asimismo, en mi opinión el interés fiscal es la potestad de exigencia que ejerce la autoridad fiscal para salvaguardar el pago de las contribuciones y sus accesorios a cargo de sus contribuyentes quienes son sujetos de derechos y obligaciones.

Atendiendo a lo dispuesto por los artículos 141 al 144 de nuestro actual Código Tributario que hace referencia a las garantías del interés fiscal y de la interpretación sistemática -- que derivan, se puede concluir que esta nace en el momento mismo en que el contribuyente sujeto de derechos y obligaciones pretende impugnar algún crédito fiscal y solicita la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución o bien prórroga para el pago de

(22) MARTÍNEZ LÓPEZ. P. 223 OB. CIT.

los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades o en pago diferido, se solicite la aplicación del producto en términos del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación, es decir, que tratándose de la pluralidad de embargos sobre un mismo bien practicado por autoridades tanto fiscales (federales y locales) como no fiscales, la autoridad fiscal federal aplicará el embargo de bienes poniéndolos bajo custodia del depositario por ella designado y en caso de controversia, ésta se resolverá por los Tribunales Federales en tanto se resuelve el juicio, no se hará aplicación del producto del remate de los bienes embargados, -- salvo garantía del interés fiscal a satisfacción de la autoridad fiscal, y en los demás casos que señale el Código Fiscal de la Federación y demás leyes fiscales.

Por su parte el artículo 144 del ordenamiento fiscal que se analiza, dispone que: "No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el Procedimiento Administrativo de Ejecución".

C. *FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.*

De acuerdo con lo previsto por el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación Vigente, las formas de garantizar el interés fiscal, son las siguientes:

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

D. *PROCEDENCIA DE LAS GARANTIAS DEL INTERES FISCAL.*

En cuanto a la procedencia de las garantías del interés fiscal y de conformidad con lo que señala el artículo 142 -- del Código Fiscal de la Federación. estas se originan cuando se dan los siguientes supuestos:

- I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- II. Se autorice prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación.
- IV. En los demás casos que señale el Código Fiscal de la Federación y leyes fiscales.

E.

IMPORTE DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.

A partir del 1° de enero de 1990 queda establecido que las contribuciones adeudadas serán actualizadas de conformidad-

con lo dispuesto en los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, la cual se llevará a cabo según los artículos de referencia aplicando un procedimiento que consiste en dividir el factor del Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, entre el factor del citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo y el resultado que se obtenga (factor de actualización) se multiplicará por el monto de la contribución o multa adeudada, dándose como resultado la contribución o en su caso la multa actualizada.

Ahora bien, una vez que se obtiene el monto de la contribución actualizada, sobre ésta se calcularán los recargos correspondientes, los cuales se deberán de pagar al Fisco en concepto de indemnización por falta de pago oportuno. Los recargos se aplicarán mensualmente sobre las contribuciones previamente actualizadas y se calcularán conforme a tasas que sean 50% mayores de las que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal.

Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

F.

REQUISITOS DE LAS GARANTIAS DE ACUERDO AL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

La garantía se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las Entidades Federativas que realicen esas funciones, aunque tenga otra denominación, según corresponda.

Cuando la garantía se otorgue mediante fianza, se hará a favor de la Tesorería de la Federación o del citado organismo descentralizado, según sea el caso.

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación en los términos del Código Fiscal y su Reglamento.

Los gastos que se originen con motivo de la garantía serán por cuenta del interesado.

En los casos en que conforme a las leyes, los particulares estén obligados a otorgar garantía al Gobierno Federal; la misma se hará a favor de la Tesorería de la Federación y se aplicará en lo conducente lo dispuesto por el artículo 60 de este reglamento del Código Fiscal de la Federación.

A continuación me permito mencionar en que consiste cada una de las garantías del interés fiscal de acuerdo al reglamento

to:

I.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto. En este caso el depósito en dinero generará intereses conforme a las tasas que para este efecto señala la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retinarse los intereses que se generan, de conformidad con el artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal.

II.- Prenda o Hipoteca.- En cuanto a esta forma de garantía el artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal en términos generales nos indica que: Tratándose de bienes muebles se tomará como valor de los mismos, el correspondiente al 75% y siempre que estén libres de gravámenes, además, la prenda se inscribirá en el Registro Público que corresponda y no serán admisibles como garantía los bienes que se encuentren en recinto fiscal o los extranjeros que no acrediten su legal estancia en el país. Por lo que se refiere a los bienes inmuebles, éstos también se tomarán en prenda al 75% de su valor de avalúo o catastral y se deberá de acreditar con un certificado del Registro Público e inafectación urbanística, agraria o de algún gravamen, pues en este último caso el bien sólo se podrá aceptar en prenda si los gravámenes que lo afectan y el interés fiscal a garantizar no exceden del 75% de su valor. En cuanto a la hipoteca tenemos que ésta deberá de elevarse a escritura pública y proceder a su inscripción en el Registro Público, pudiéndose garantizar con la misma los recargos futuros.

III.- Fianza otorgada por Institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión. En este caso dice el artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal, la fianza deberá quedar en guarda y poder de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo Descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de los Estados concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana. Asimismo para hacer efectiva esta fianza, se aplicará el Procedimiento Administrativo de Ejecución con las modalidades siguientes:

a) La autoridad ejecutora requerirá pago a la afianzadora, acompañando copia de todos y cada uno de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad.

b) Si no paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia oficina ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate en bolsa, valores, propiedad de la afianzadora, bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado y le envíe de inmediato su producto.

IV.- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia. En este caso el tercero hará constar su aceptación por escrito ante la oficina ejecutora y ante-

La presencia de 2 testigos, o bien hacen dicha aceptación ante notario público. La oficina ejecutora levantará acta de dicha aceptación entregando una copia para cada una de las partes y procediendo a inscribirla en el Registro Público. La solvencia se acreditará con la propiedad de bienes inmuebles, según el artículo 64 del Reglamento del Código Tributario.

V. Embargo en la vía administrativa. Esta forma de garantizar se sujetará al cumplimiento de ciertas reglas, tales como:

a) A solicitud del contribuyente.

b) El contribuyente señalará los bienes susceptibles de embargo y que no podrán ser de fácil descomposición o inflamables.

c) El sujeto interesado será el depositario de los bienes y tratándose de personas morales, su representante legal, o bien, depositarlos en un almacén general de depósito.

d) Inscribir la traba del embargo en el Registro Público.

e) Cubrir los gastos de ejecución antes de la traba del embargo en la vía administrativa y en ningún caso procederá su devolución.

Las garantías a que se refieren las fracciones III, IV y V se harán efectivas por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Asimismo, si se impugna parte del acto administrativo, sólo procederá la garantía del interés fiscal sobre la parte impugnada, debiendo cubrirse mediante declaración complementaria la parte consentida del crédito junto con sus accesorios, pues ante el incumplimiento de esta última situación el fisco podrá exigir el pago de esa cantidad sin que sea necesario emitir una nueva resolución.

En el caso de que ya se hubiere trabado embargo sobre los bienes de un contribuyente, ya no se exigirá una garantía adicional, limitándose la autoridad ejecutora a vigilar la aceptación y satisfacción de la citada garantía.

En cuanto a la calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal, el artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal nos establece que deberá de ofrecerse por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente para que se cencie del cumplimiento de los requisitos a que antes nos hemos referido. Cuando no se cumplan, la autoridad requerirá al promovente para que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que se notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido, pues en caso contrario no se aceptará la garantía.

También existe la posibilidad de combinar las diferentes formas de garantizar un crédito fiscal, así como sustituir la garantía por otra en cualquier momento con la única limitante - de que antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la sustituta.

La garantía constituida podrá garantizar uno o más créditos fiscales con la única condición de que el monto de la garantía satisfaga la totalidad de los créditos garantizados.

Una vez vencido el plazo de la garantía y en tanto no se haga exigible, deberá ampliarse la misma dentro del mes siguiente a aquél en que concluya, debiendo actualizarse su monto y con los recargos de los doce meses siguientes.

G. EXENCION DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

No podemos dejar de considerar que por una parte los sujetos pasivos de la obligación tributaria en el campo impositivo deben satisfacer dicha obligación y por la otra los sujetos activos no pueden renunciar al cobro de esta prestación tributaria. Por lo tanto en el Derecho Fiscal no existe la figura del perdón o remisión de deuda como en el Derecho Privado. Sin embargo se ha creado una figura jurídica que no tiene por objeto perdonar a los contribuyentes al pago del crédito fiscal, sino que simplemente no los hace exigibles a ellos, conforme a las reglas generales estableci-

das única y exclusivamente en la ley. Nos referimos a la figura jurídica tributaria llamada exención.

La exención no tan solo ha sido creada como privilegio en cuanto al pago de la obligación tributaria, sino ha sido muy utilizada por algunos causantes quienes además de impugnar los créditos fiscales, solicitan la exención de garantizar el interés fiscal.

Emilio Mangáin nos señala que la exención de pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación las exenciones son excepciones a las reglas generales de tributación, otros que en ellas hay ausencia de materia gravable. Sin embargo y de acuerdo con lo que señala el Maestro Rodríguez Lobato, la excepción es lo que se aparta o no queda comprendido dentro de la regla general, entonces, si la exención fuera una excepción, resultaría que lo previsto en la exención no podría estar comprendido en el objeto del tributo y si no está en el objeto del tributo, no habría necesidad de eximir el pago y sus causas que lo originan con todo y sus consecuencias jurídicas.

Emilio Mangáin define a la exención como una figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla --

general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica. (23)

En cuanto a la anterior definición, esta, no es aceptable para mí porque si no hay eliminación de ciertos hechos o situaciones, no podrá generarse el nacimiento de la obligación fiscal - y si esta no surge, no hay necesidad de exención.

La exención solo se da en donde hay causación del tributo, pues la finalidad de este privilegio es la de no exigir a determinada categoría de contribuyentes el cumplimiento de la obligación fiscal, pero sin que ello constituya un perdón de la deuda. - Es decir, aceptando que la existencia de la exención obedece a razones de equidad, conveniencia o política económica, puede decirse -- que en materia impositiva la exención consiste en que por disposición de la ley, queda liberado de su obligación fiscal, es decir, - la exención es, esencialmente, una liberación de la obligación por disposición de la ley. En consecuencia, si con la exención se libera al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque no realice el hecho generador, no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación fiscal.

Sobre este particular resulta interesante la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que distingue entre causante del tributo, no causante del tributo, en los siguientes

(23) MARGARITA MANAUTOU. INTRODUCCIÓN. CIT. POR. RODRIGUEZ LOBATO. DERECHO. OB. CIT. P. 160.

IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS. CONCEPTO. Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.

Amparo en revisión 1532/79. Agustín Corona Romero y otros (acumulados). 27 de octubre de 1980. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Raúl Molina Torres.

Precedentes:

Revisión fiscal 15/49. Beich Félix y Cia., S.C. 5 de agosto de 1949. 5 votos. Ponente: Octavio Mendoza González. Secretario: José F. Ballesteros. Segunda Sala. Pág. 101.

En mi opinión dicha figura tributaria es inconstitucional.

cional conforme al artículo 28 de nuestra Constitución Política - que establece: " En Los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos... ", dicha exención de impuestos que señala nuestra Constitución es un tema que amerita ser estudiado más profundamente por la importancia que representa para el Fisco, Sin embargo solo me concretare a decir que esta figura tributaria representa serios problemas para el Gobierno por ser una carga administrativa que impacta seriamente sus Finanzas al conceder esta clase de privilegios, para concretar lo que estoy diciendo mencionare a manera de ejemplo un caso de exención. La empresa denominada Ferrocarriles Nacionales de Mexico con fundamento en su Ley organica que la rige, esta, exenta de garantizar el interés fiscal ante el Fisco Federal y Los Fiscos Locales, así como ante Organismos Fiscales Autónomos, es decir que en estos casos el sujeto de la obligación si realiza el hecho generador del crédito fiscal, sin embargo por el privilegio con el que cuenta esta exento para cumplir con ciertas obligaciones fiscales.

II.

EFFECTIVIDAD DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refieren las fracciones II, IV, y V del artículo - 141 de este Código Tributario al que hemos hecho referencia, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Si la garantía consiste en depósito de dinero en institución nacional de crédito autorizada, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución con las siguientes modalidades:

a) La autoridad ejecutora requerirá pago a la afianzadora, acompañando copia de todos y cada uno de los documentos -- que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad.

b) Si no paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia oficina ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate en bolsa de valores, propiedad de la afianzadora, bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado y le envíe de inmediato su producto.

**CAPITULO III LA APLICACION DE LAS DISPOSICIONES RE--
LATIVAS A LAS GARANTIAS DEL INTERES FIS
CAL PRACTICADA POR LAS OFICINAS PARA CQ
BROS DEL SEGURO SOCIAL.**

- A. SU PROCESO
- B. LA OPERACION.
- C. SU COMPETENCIA E INCOMPETENCIA.
- D. EL EFECTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO.

CAPITULO III

LA APLICACION DE LAS DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS GARANTIAS DEL INTERES FISCAL PRACTICADA POR LAS OFICINAS PARA COBROS DEL SEGURO-SOCIAL.

El término aplicar significa "emplear alguna cosa", "hacen uso de ella", o bien "referir a un caso particular lo que se ha dicho en general", así la aplicación es la operación que alguien ejecuta con el propósito de emplear alguna cosa, la acción por medio de la cual se lleva a cabo algo o se hace valer en ocasión apropiada o caso específico".

La aplicación del derecho es una función regular de orden jurídico; a través de la cual los órganos aplicadores, en ejercicio de sus facultades determinan que un cierto caso concreto de tipo definido en la norma general se ha presentado y como consecuencia de ello, efectúan un acto por el cual actualizan las consecuencias previstas.

Aunque la aplicación del derecho es un acto complejo que presupone la participación de muchas normas jurídicas, como normas de competencia y normas de procedimiento, normalmente se piensa en la norma general material y en el acto que la concretiza.

Así tenemos que para las autoridades fiscales del -

Instituto Mexicano del Seguro Social, por disposición de su Ley, - estas están facultadas para aplicar los procedimientos administrativos de acuerdo con los preceptos legales previstos en el Código Fiscal de la Federación. Así la norma general para el acto de aplicación, está determinada por el derecho aplicable.

Ahora bien los hechos que condicionan la aplicación de estas disposiciones están determinados en el caso concreto que nos ocupa relativo a las garantías del interés fiscal, por pronunciamientos que ordenan la realización de las consecuencias previstas en la norma general. Es decir para que se determinen los hechos que condicionan que las autoridades fiscales del Seguro Social, me refiero concretamente a los Jefes de las Oficinas para Cobros, apliquen las disposiciones relativas a las garantías, es necesario que el patrón (contribuyente) vía promoción, otorgue al Instituto Mexicano del Seguro Social, garantía del interés fiscal que puede consistir en fianza, embargo, depósito, obligación solidaria etc. y -- que además señale el motivo por el cual está otorgando dicha garantía, para que la autoridad pueda determinar si de acuerdo con las causales previstas en el Código Tributario, es procedente o no aceptar la garantía ofrecida. Lo anterior de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, así como 68 de su reglamento, mismos que a continuación me permito transcribir:

Artículo 141.- Los contribuyentes podrán garantizar

el interés fiscal en alguna de las formas siguientes.

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

Artículo 68.- La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, para que la califique, acepte si -- procede y le dé el trámite correspondiente.

La autoridad recaudadora para calificar la garantía ofrecida deberá verificar que se cumplan los requisitos que se establecen en el Código y este Reglamento en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubra los conceptos que señala el artículo 141 del Código; cuando no se cumplan, la autoridad requerirá--

al promovente, a fin de que en un plazo de cinco -- días contados a partir del día siguiente a aquel en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido; en caso contrario no se aceptara la garantía.

Por lo anterior y en cuanto a la aplicación, es necesario agregar un elemento más que es el relativo a los actos de decisión por los cuales las autoridades exactoras del Seguro Social ordenan la ejecución de las normas fiscales como actos de aplicación y es aquí donde me interesa resaltar lo siguiente:

La autoridad fiscal actuando como órgano aplicador de disposiciones tributarias debe establecer el significado y alcance del material jurídico que debe de aplicar.

Si la atribución de significado a la cual se alude comúnmente con la expresión "interpretación jurídica", entonces dicha expresión es inherente al acto de aplicación del derecho. Por lo tanto tiene una trascendencia mucho mayor para dichas autoridades.

Es decir si de acuerdo con el sentido de que toda norma jurídica debe de ser interpretada agotando la ciencia dogmática de él como pensar y actuar en derecho, entonces las autoridades fiscales del Instituto Mexicano del Seguro Social, concretamente

te Los Jefes de las Oficinas para Cobros, enfrentan en mi opinión un grave problema, que es el de no saben interpretar la ley, no obstante que de acuerdo con los supuestos legales contenidos en la Ley del Seguro Social, esta les confiere facultades para aplicar disposiciones de carácter jurídico-tributarias. Entonces dichos funcionarios están enfrentando lo que podría ser una incompetencia de origen, no solo por los atributos personales con los que deben de contar (capacidad personal), si no además porque la mayoría de estas personas no cuentan con una formación profesional en el campo de la ciencia jurídica que les permita conocer que sus actuaciones tendran que hacerlas conforme a la ley, para que así los actos de autoridad que emitan, estén actuados conforme a la misma, es decir sin vicios que les impidan hacer una debida aplicación del derecho.

En esa medida, considero que es un compromiso muy necesario para ese Organismo Fiscal Autónomo, efectuar una adecuada selección y designación de sus funcionarios fiscales, concretamente de todos aquellos que están encargados de aplicar las normas jurídico tributarias.

A. SU PROCESO.

En cuanto a su proceso, refiriendome más concretamente a la serie de cuestiones que conforme a las disposiciones vigentes en materia fiscal, dan lugar a que los contribuyentes (patrones)

otorguen garantías al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Resulta conveniente recordar que conforme al contenido del primer párrafo del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, este señala cinco formas de garantizar el interés fiscal, las cuales aunque ya han quedado señaladas en párrafos anteriores - del presente trabajo, no olvidemos que son: El depósito de dinero - en Institución autorizada, prenda o hipoteca, fianza otorgada por - Institución autorizada, obligación solidaria asumida por tercero y - embargo en la vía administrativa.

Para que un patrón (contribuyente) otorgue cualquiera de las garantías enunciadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, es necesario que este tenga una causa por la cual decidió otorgarla, ello como requisito indispensable.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación, este enumera las causales por las cuales debiera proceder o no la garantía del interés fiscal, recordemos que son las siguientes:

I.- Haber impugnado el ó los créditos fiscales mediante cualquiera de los recursos previstos en la Ley (recurso de inconformidad, recurso de revocación, recurso de oposición) ó cualquier otro medio de impugnación ante la Oficina Exactora correspondiente, solicitándole la suspensión al procedimiento administrativo

de ejecución.

II.- *Haben solicitado prórroga para el pago de los créditos fiscales o el pago en parcialidades, este último mediante el famoso convenio para pago al Instituto Mexicano del Seguro Social, que no es un convenio propiamente dicho, puesto que no existe un -- acuerdo de voluntades, sino sujeción de una voluntad (del patrón) - a otra voluntad (acreedor= IMSS).*

III.- *O bien cuando los bienes señalados para la trega, estuvieren ya embargados por otras autoridades o sujetos a cédula hipotecaria y no obstante las autoridades del Instituto embarguen dichos bienes, generando con ello disputa para el derecho de prelación por parte de sus acreedores. Entonces si así lo decide el patrón, podrá otorgar garantía del interés fiscal al IMSS o solicitar se le aplique el producto del remate.*

Por otra parte, de acuerdo con los requisitos que debena reunir la garantía del interés fiscal, el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, nos remite a su reglamento, particularmente a lo dispuesto por los artículos 60 a 68, mediante los cuales se señala lo siguiente:

Artículo 60.- La garantía del interés fiscal relativo a los créditos fiscales a que se refieren los -- artículos 4o. y 141 del Código, se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo des

centralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones aunque tengan otra denominación, según corresponda.

Cuando la garantía se otorgue mediante fianza, se hará a favor de la Tesorería de la Federación o del citado organismo descentralizado, según sea el caso.

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación en los términos del Código y este Reglamento.

En los casos en que conforme a las leyes, los particulares estén obligados a otorgar garantía al Gobierno Federal, la misma se hará a favor de la Tesorería de la Federación y se aplicará en lo conducente a lo dispuesto por este artículo.

Artículo 61.- Para los efectos de la fracción I del artículo 141 del Código, el depósito de dinero, generará intereses calculados conforme a las tasas -- que para este caso señale la Secretaría, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen.

Artículo 62.- Para los efectos de la fracción II - del artículo 141 del Código, la prenda o hipoteca se constituirá sobre los siguientes bienes:

I. Bienes muebles por el 75% de su valor siempre -- que estén libres de gravámenes hasta por ese por--- ciento. La Secretaría podrá autorizar a institucio-- nes y a condesones públicos para valuar o mantener en depósito determinados bienes. Deberá inscribirse la prenda en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaigan estén sujetos a esta formalidad.

No serán admisibles como garantía los bienes que se encuentren en dominio fiscal o en el de acreedores. Los de procedencia extranjera, sólo se admitirán -- cuando se compruebe su legal estancia en el país.

Esta garantía podrá otorgarse entregando contratos de administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en valores a cargo del gobierno federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la --- cual se otorgue la garantía. En estos supuestos se aceptará como garantía el 100% del valor nominal - de los valores, debiendo reinventarse una cantidad suficiente para cubrir el interés fiscal, pudiendo se retirar los rendimientos.

II. Bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral. Para estos efectos se deberán acompañar a la solicitud respectiva el certificado del registro público de la propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria, que hubiera sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. En el supuesto de que el inmueble reponte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor.

En la hipoteca, el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el registro público de la propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal. El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los cargos futuros o ampliar la garantía cada año en los términos del artículo 69 de este Reglamento.

Artículo 63.- Para los efectos de la fracción III del artículo 141 del Código, la póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concurrirán a la póliza ante la autoridad recaudadora de la

Federación más cercana.

Artículo 64.- Para los efectos de la fracción IV del artículo 141 del Código, para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, debena sujetarse a lo siguiente:

- I. Manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos.*
- II. Cuando sea persona moral la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social, y siempre que dicha persona no haya tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios de doce meses o que aun teniéndola, ésta no haya excedido de un 10% de su capital social.*
- III. Cuando sea una persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afec-*

to a su actividad empresarial, en su caso.

Artículo 65.- Para que un tercero asuma la obligación de garantizar por cuenta de otro en alguna de las formas a que se refieren las fracciones II y IV del artículo 141 del Código, deberá cumplir con los requisitos que para cada una se establecen en este Reglamento.

Artículo 66.- Para los efectos de la fracción V del artículo 141 del Código, el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

- I. Se practicarán a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente.*
- II. El contribuyente señalará los bienes en que deba trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso se cumplan los requisitos y porcentajes que establece el artículo 62 de este Reglamento. -- No serán susceptibles de embargo los bienes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el inciso c) de la fracción II del artículo 156 del Código.*
- III. Tratándose de personas físicas el depositario-*

de los bienes será el propietario y en caso de personas morales el representante legal. Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en un almacén general de depósito y si no hubiera almacén en la localidad, con la persona que -- designe el jefe de la oficina.

IV. Deberá inscribirse en el registro público que -- corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.

V. Deberá cubrirse, con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en la -- fracción II del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

Artículo 67.- Se deroga (D.O.F., 26 de diciembre de 1990.)

Artículo 68.- La garantía del interés fiscal se ofrece por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, para que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente.

La autoridad recaudadora para calificar la garantía ofrecida deberá verificar que se cumplan los requisitos que establecen el Código y este Reglamento en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubra los conceptos que señala el artículo 141 del Código; cuando no se cumplan, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquel en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido; en caso contrario no se aceptará la garantía.

Por lo anterior podemos deducir que sean las autoridades recaudadoras las encargadas de calificar la garantía ofrecida, de acuerdo a su clase, vigilando que esta sea suficiente tanto en el momento de aceptarla con posterioridad.

Si analizamos el contenido de los preceptos invocados relativos a las obligaciones de garantizar el interés fiscal, encontramos que estos artículos no precisan el contenido de las obligaciones fiscales con exactitud y precisión, solo refieren nom

mas de carácter sustantivo, mediante las cuales delegan a las autoridades recaudadoras la responsabilidad de establecer las reglas de actuación que deberán de seguir tanto los sujetos obligados (patrones) así como las autoridades mismas, para el trámite de la constitución de las garantías del interés fiscal.

Así mediante tales atribuciones, las autoridades recaudadoras decidiran si una garantía es suficiente y procederan a aceptarla o desecharla, práctica que en mi opinión puede caer en abusos con motivo del ejercicio de estas facultades.

Lo cual no tiene una justificación jurídica, pues el legislador Federal debe delimitar con precisión el contenido de todas las obligaciones fiscales, mediante normas de procedimiento que permitan garantizar la efectividad del ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en las normas sustantivas, que corresponden a las partes dentro de las diversas relaciones jurídicas que pueden existir entre ellas.

Ahora bien, en cuanto a la práctica, es frecuente observar que en las Oficinas para Cobros del Seguro Social, solo se presentan dos clases de garantías del interés fiscal, las cuales a saber son:

- 1.- Fianza otorgada por Institución autorizada, entre las cuales podemos mencionar a las siguientes compañías: Afianzadora Insurgentes, S.A., -

Fianzas Monterrey, S.A., Fianzas México, S.A., - Americana de Fianzas, S.A., La Guardiania, S.A., Cía Americana de Garantías, S.A. etc. entre -- otras.

2.- Así como el embargo de bienes en la vía administrativa.

Por lo anterior resulta conveniente mencionar -- que en relación con la garantía de fianza otorgada, el IMSS ha venido operando desde el año de 1988 bajo una sistemática compleja y aparatosa, con el propósito de garantizar el cumplimiento de las -- normas sustantivas, porque si bien el Código Fiscal de la Federación faculta a la autoridad ejecutora para requerir de pago a las Afianzadoras, dicha actividad representa serias implicaciones que de analizarlas de fondo traería consigo cuestionar si los actos -- que emiten los funcionarios fiscales llamados Jefes de Oficinas para Cobros, con motivo de los requerimientos que efectúan a las Compañías, se hacen conforme a derecho y de no ser así nuevamente nos enfrentamos al problema de la interpretación y aplicación de las -- normas jurídicas que pesa sobre dichos funcionarios.

En función de lo anterior, considero de suma importancia que la Dirección General del IMSS, se involucre y valore toda la parafiscalía que implica el cumplimiento de las disposiciones tributarias y de ser necesario proponga las reformas necesarias para que permitan agudizar las capacidades recaudadoras.

Por otra parte y en lo relativo a la garantía de embargo de bienes, esta representa aún mayores riesgos para las autoridades ejecutoras del Seguro Social, debido a que las mismas habrán de establecer sus propias normas de procedimiento para: calificar, aceptar, vigilar y hacer efectiva la garantía a través de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, procedimiento que resulta ominoso cuando no se cuenta con personal capacitado técnica y jurídicamente, con conciencia de la importancia que representa para la Institución el salvaguardar los créditos -- adeudados y garantizados mediante el embargo en la vía administrativa, máxime si los mismos son motivo de controversia y están impugnados mediante algún medio de defensa.

B. LA OPERACION.

De acuerdo con las garantías del interés fiscal a las que he hecho referencia en el inciso anterior, relativas a la fianza otorgada y el embargo en la vía administrativa que con frecuencia se presentan ante las autoridades recaudadoras del IMSS, para que dichas garantías operen, es necesario que primeramente -- las autoridades las cuantifiquen por medios matemáticos para verificar si el importe de las mismas es suficiente y garantiza el interés fiscal.

Para ello tomanan en cuenta el importe de las contribuciones (créditos) actualizadas, los accesorios causados (recargos, gastos de ejecución etc), así como los que se causen en --

Los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar el periodo de un año y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe y ampliarse la garantía por cada año que transcurra, actualizando el importe de los recargos, incluso el correspondiente a los doce meses siguientes.

Para ejemplificar lo anterior mencionare un caso -- práctico:

Suponiendo que un patrón otorgo garantía de Fianza al IMSS en marzo de 1993, porque impugno los créditos fiscales, -- desde esa fecha, la autoridad recaudadora le califico la poliza y tuvo a bien concederle la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución. Pero llegando abril de 1994 la autoridad se encuentra con que los créditos aún siguen siendo materia de litigio, por lo que a un año de haber custodiado la poliza respectiva, nuevamente tendra que calificarla y requerir al patrón que ahora tiene el carácter de promovente, a fin de que exhiba endoso de modificación a la poliza inicial, endoso que deberá de cubrir la actualización de las contribuciones hasta abril de 1994, así como los recargos -- moratorios causados y calculados todos ellos sobre las contribuciones actualizadas hasta abril de 1994, más los recargos de los doce meses siguientes, los cuales deberán de cubrirse hasta abril de -- 1995.

Así mediante estos mecanismos hasta cierto punto --

FALLA DE ORIGEN

complejos, es como las autoridades se ven obligadas a vigilar y -- emitir requerimientos de ampliaciones por cada año que transcurra de litigio de los créditos materia del mismo.

Por lo que yo considero conveniente que dentro del actual Código Fiscal de La Federación se introduzcan algunas reformas que permitan dentro del capítulo relativo al "importe de la garantía", un precepto especial que contenga lo siguiente: "La garantía presentada por el contribuyente que se encuentre en el supuesto de impugnar los créditos, bedera de cubrir además de las contribuciones actualizadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los tres años siguientes".

Lo anterior a fin de evitar que se sigan generando requerimientos por parte de las autoridades recaudadoras y generen actos de molestia con tan viciadas prácticas, porque si consideramos que los créditos son materia de controversia por adolecer de vicios de forma o fondo, posiblemente los requerimientos que formulen las autoridades con el fin de dar cumplimiento a la norma sustantiva de ampliar el interés fiscal, adolezca de las mismas fallas:

C.

SU COMPETENCIA E INCOMPETENCIA.

En relación a la competencia, las autoridades tributarias del Seguro Social, facultadas para aplicar los procedimientos administrativos, habrán de tomar en cuenta además de la -

incompetencia de origen de sus funcionarios, la competencia autonómica de la que fueron investidas, como órganos de poder público, - que bajo la estructura estatal de la organización de la Administración Pública Federal Descentralizada, forman parte del Estado, de tal suerte que los actos de molestia que emanen de dichas autoridades al ejecutarlos y estos excedan de la órbita integrada por sus facultades, estarán violando la garantía de seguridad jurídica conagrada por el artículo 16 de nuestra Constitución Política.

En ese orden de ideas y por lo que respecta a la incompetencia de origen, deoco aclarar que es el maestro Ignacio Burgoa quien nos refiere en su libro *Las Garantías Individuales*, diversas tesis que se han sostenido sobre la incompetencia de origen, así menciona a la de don José María Iglesias, quien fuera presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el año de 1874, el que realizó un estudio interpretativo de lo que se consagra hasta nuestros días en el artículo 16 constitucional, como "autoridad competente", así sostuvo que "toda autoridad ilegítima es originariamente incompetente", basando la legitimidad en la elección de una autoridad o funcionario que cuente con el conocimiento del negocio que envuelve forzosamente su competencia o incompetencia, -- por lo que nunca podran ser competentes si les falta legitimidad.

Tesis que fue rebatida más adelante por el insigne don Ignacio L. Vallarta quien sostuvo lo siguiente: "El nombramiento, la elección hecha en términos legales en persona que posea los

requisitos necesarios, constituye la legitimidad de una autoridad; a la vez que su competencia no es más que la suma de facultades -- que la ley da para ejercer ciertas atribuciones. La legitimidad se refiere a la persona, al individuo nombrado para tal cargo público; y la competencia se relaciona sólo con la entidad moral que se llama autoridad, y, abstracción hecha de las cualidades personales -- del individuo, no mina sino a las atribuciones que esa entidad moral puede ejercer". (24)

Tomando como referencia la tesis que sostiene Vallarta y no el criterio de la Suprema Corte al que me referiré más adelante, yo considero que las autoridades exactoras del Seguro Social específicamente sus funcionarios son autoridades ilegítimas pero -- con competencia autoritaria basada en el conjunto de facultades que le han sido concedidas, además de una competencia subjetiva, la -- cual radica en determinar actos de autoridad debidamente fundados y motivados.

En relación al criterio que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido por el concepto "incompetencia de origen", este ha sido rechazado por dicho poder judicial al sostener que no hace procedente el Juicio de Amparo, a continuación me permito transcribir dicho criterio: "La Corte ha sostenido el criterio de que la autoridad judicial no debe intervenir para resolver cuestiones políticas, que incumben constitucionalmente a otros poderes; en el amparo no debe juzgarse sobre la ilegalidad de la auto--

(24) IGNACIO L. VALLARTA. CUESTIONES CONSTITUCIONALES. TOMO I. P. -- 139 Y SIGS. CIT. POR. BURGOA. GARANTÍAS. OB. CIT. P. 590.

idad sino simplemente sobre su competencia; pues si se declara -- que una autoridad como responsable, propiamente no era autoridad, -- el amparo resultaría notoriamente improcedente. Sustener que el artículo 16 de la Constitución prejuzga la cuestión de legalidad de las autoridades, llevaría a atacar la soberanía de los Estados, -- sin fundamento constitucional y por medio de decisiones de un poder que, como el judicial carece de facultades para ello, convirtiéndose en ámbito de la exigencia de poderes que deben ser independientes de él". (25)

Por último tenemos que la tesis que despliega Jacinto Pallares en relación a la declaratoria de incompetencia de origen, esta parte de la base de que el país debe regirse por leyes y no por hechos consumados. Así él considera como un principio lógico de que el precepto constitucional al hablar de autoridad competente, debe entenderse que hay dos elementos en su consideración. El primero de ellos es el relativo a que haya una autoridad legítimamente constituida, mientras que el segundo consiste en que esta autoridad sea competente. Un usurpador que ejerce de hecho una función pública, no puede considerarse como autoridad en la terminología constitucional. Por lo que considera que los conceptos de legitimidad y competencia van unidos, ya que la legitimidad de una autoridad debe entenderse como la facultad que en general se le otorga a una persona para ejercer funciones públicas, mientras que la competen-

(25) TESIS JURISPRUDENCIAL 242, APÉNDICE AL TOMO CXVIII DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TESIS 75 DE LA CITADA COMPILACIÓN, Y TESIS 74. CIT. POR BURGOA. GARANTÍAS. OB. CIT. P. 590.

cia resulta en la facultad especial para ejercer determinadas funciones públicas.

La anterior tesis, refiriendome a la de Pullanes, - aunque solo prevalece en la doctrina, es con la que más concuerdo.

D. EL EFECTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO.

Considerando los precedentes vertidos en el presente capítulo, así como las prácticas de las autoridades recaudadoras -- con motivo de la aplicación de las disposiciones fiscales; la madurez con la que se conduce como autoridad tributaria; las relaciones jurídicas a la que esta sujeta, la operación práctica que ha devenido ineficiente por sus conductas desordenadas e inoportunas; la extremadamente burocratizada marcha Institucional etc. , causan sin duda un efecto administrativo y financiero al IMSS. Porque de acuerdo al volumen de recursos económicos que por vía tributaria puede percibir este Organismo, lejos de sanear su economía y garantizar su equilibrio financiero con el propósito de efficientar el servicio público que presta, tales conductas provocan serios perjuicios a pagadores, trabajadores y sujetos obligados al régimen tributario de la Seguridad Social. De tal suerte que de no ser detectados con oportunidad y enmendados los vicios que todavía están ahí y que parecen intocables o inconnegibles, podrían provocar un verdadero quebrantamiento de este Organismo Fiscal Autónomo.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- Es importante hacer mención de la necesidad de dar a conocer la correcta aplicación de las disposiciones tributarias relativas a las garantías del interés fiscal que deben practicar las Oficinas para Cobros del Seguro Social en cumplimiento a las disposiciones legales, actuando dichas exactoras como legítimas autoridades fiscales y es aquí donde se sugieren enmiendas y reformas que habrán de llevarse a cabo tanto por el Instituto Mexicano del Seguro Social, como por un futuro proyecto del Código Fiscal de la Federación, para efecto de hacer más clara la interpretación, aplicación y por ende la tramitación de las garantías del interés fiscal.

SEGUNDA.- Así el Instituto Mexicano del Seguro Social como ente público de carácter tributario que percibe y administra contribuciones, tiene la obligación de sujetarse al régimen constitucional de legalidad propia de exacciones y de autoridades de naturaleza tributaria, el cual se encuentra claramente definido en términos de lo dispuesto por los artículos 13, 14, 16 y 31 fracción IV, 49, 73, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TERCERA.- Para cumplir con lo anterior es necesario que dicho Organismo Fiscal Autónomo cuente con autoridades fiscales competentes (en sentido amplio), que además de conocer la ma-

teria jurídica, asuman la responsabilidad que implica interpretar y aplicar disposiciones de carácter tributario dentro de un marco de legalidad, a fin de obtener de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, los efectos jurídicos que se desean para el máximo aprovechamiento de los recursos que dicha Institución requiere.

CUARTA.- Sin esas herramientas jurídico-fiscales, -refiriéndose concretamente al trabajo de interpretación, que equivale a la determinación del sentido o significado de las cosas, -- unidas al desarrollo del derecho administrativo, difícilmente el I.M.S.S. podrá optimizar recursos que le permitan en su actual estructura incrementar la protección, liquidez y solidez que requiere para cumplir eficazmente con el servicio público nacional que presta, así como para realizar eficientemente sus funciones de autoridad tributaria.

QUINTA.- Por tal motivo es urgente que el I.M.S.S. -adquiera el compromiso de realizar una reestructuración que le permita hacer una cuidadosa selección y designación de sus funcionarios fiscales, a fin de proporcionar a las Oficinas para Cobros -- del Seguro Social, profesionistas cuyo nivel técnico-práctico de conocimientos, este a la altura de los requerimientos en cuanto a técnica jurídica para interpretar y aplicar disposiciones jurídico fiscales.

SEXTA.- Mientras que no se realicen tales cambios, -

Las autoridades exactoras del Seguro Social, seguirán enfrentando con motivo de sus actuaciones serios problemas para aplicar disposiciones tributarias, no solo en lo que se refiere al aspecto de las llamadas garantías del interés fiscal, sino a la aplicación - de las disposiciones jurídico-fiscales en general.

SEPTIMA.- Si aunado a lo anterior, la actual reglamentación de las cuestiones fiscales, adolece de normas sobre procedimiento, como sucede en el aspecto de la reglamentación de las garantías del interés fiscal, en donde se le abre el camino a las autoridades recaudadoras, para que constituyan reglas de actuación, que deberán seguir los contribuyentes con el objeto de que les sea aceptada o no la garantía del interés fiscal, dichas circunstancias pueden dar margen a la arbitrariedad por parte de las autoridades - exactoras o bien abusos por parte de los contribuyentes, cuando estos se encuentran con funcionarios flexibles y corruptos.

OCTAVA.- De ahí que resulte necesario contar con reglas claras en nuestra legislación fiscal, que permitan la justicia tributaria que tanto anhelamos los gobernados, quienes no podemos negar que en algunos casos, ciertos particulares realizan prácticas que afectan seriamente los ingresos de las autoridades fiscales, -- por ello es deseable que el Legislador Federal, implemente las medidas legislativas necesarias que permitan a las autoridades fiscales contar no solamente con explícitas normas sustantivas, sino además con normas sobre procedimiento que garanticen el ejercicio de los - derechos y el cumplimiento de las obligaciones contenidas en las --

normas sustantivas de carácter tributario.

NOVENA.- Por lo tanto, además de las enmiendas sugeridas en relación a los funcionarios fiscales del Seguro Social, -- considero conveniente sugerir una reforma federal de carácter sustantivo la cual beneficiará la capacidad contributiva de las autoridades recaudadoras. Esta reforma deberá quedar contenida dentro del capítulo de las garantías del interés fiscal, y deberá disponer lo siguiente: "Los contribuyentes que se encuentren en el supuesto de haber impugnado los créditos fiscales y también los de cuotas obrero patronales y de capitales constitutivos al Seguro Social, únicamente podrán ofrecer ante las autoridades recaudadoras garantía de fianza otorgada por Institución autorizada o billete de depósito otorgado por Institución autorizada, cuyo importe deberá comprender además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los tres años siguientes".

DÉCIMA.- Dicha reforma evitará que se continúe aplicando el procedimiento administrativo de ejecución como único recurso por parte de las autoridades exactoras para hacer efectivo el importe de las garantías y que como suele suceder en la práctica estas se encuentran con que el deudor no cuenta con bienes de su propiedad, o bien los bienes ofrecidos por el patrón en vía de embargo son insuficientes y no garantizan el interés fiscal y se dan algunos casos en los cuales el representante legal cita un domicilio -- fiscal o legal que no existe o bien la empresa haya desaparecido.

ONCEAVA.- Por último cabe mencionar que el I.M.S.S. ha corrido con mucha suerte, toda vez que del universo de contribuyentes que maneja, muy pocos son los que realmente conocen los límites de las facultades de las autoridades fiscales así como los principios de legalidad que los rigen. Ello si lo comparamos con el universo de patronos que no conocen la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad de las reglas tributarias, y el que -- las resoluciones de las autoridades recaudadoras tienen que contar con un claro apoyo legal o de lo contrario deben considerarse proscritos en el régimen constitucional mexicano.

FALLA DE ORIGEN

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

1. *ARMIENTA, GONZALO. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Editorial: Textos Universitarios, S.A. México 1977. P. 192.*
2. *BURGOA, IGNACIO. Las Garantías Individuales. Decimoséptima Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1983. P. 744.*
3. *CARDENAS ELIZONDO, FRANCISCO. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Editorial Porrúa. México 1992. P. 379.*
4. *CARRILLO FLORES, ANTONIO. Estudios de Derecho Administrativo y -- Constitucional. Editorial: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M. México 1987. P. 286.*
5. *CORTINA, ALONSO. Obligación Tributaria y su Causa. Editorial Porrúa. México 1976. P. 094.*
6. *DE LA GARZA, SERGIO F. Derecho Financiero Mexicano. 7a Edición. - Editorial Porrúa, S.A. México 1976. P. 861.*
7. *DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. Principios de Derecho Tributario. Editorial Porrúa, S.A. México 1985. P. 209.*
8. *FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 14a Edición. Editorial Porrúa. México 1972. P. 430.*
9. *LIMA CASTILLO, JOSE MANUEL. Elementos Fundamentales de Administración Fiscal Federal Mexicana. Editorial E.N.E.P. Aragón. México 1989. P. 89.*
10. *MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho -- Tributario Mexicano. 10a Edición. Editorial Porrúa. México -- 1991 P. 342.*
11. *MARTINEZ LOPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. 4a. Edición. 8a.- Reimpresión. Editorial: Ecaza. México 1986. P. 378.*
12. *NAVA NEGRETE, ALFONSO. Derecho Procesal Administrativo. 3a. Edi-*

ción. Editorial Porrúa, S.A. México 1977. P. 397

13. PALLARES, EDUARDO. Diccionario de Derecho Procesal Civil. 16a. Edición. Editorial Porrúa. México 1984. P. 881.
14. PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO. Derecho Procesal Fiscal. Editorial: -
Textos Universitarios, S.A. México 1989. P. 284.
15. RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. Derecho Fiscal. Editorial Hanla. Méxi-
co 1987. P. 309.
16. SANCHEZ PINA, JOSE DE JESUS. Nociones de Derecho Fiscal. 4a. -
Edición. Editorial: Pac. México 1987. P. 157.
17. VALLADO MIGUEL, FAUSTO ENRIQUE. Principios Generales de Admi-
nistración Tributaria. Editorial Pac. México 1986. P. 123.

LEGISLACION.

1. Código Fiscal de La Federación. Editorial Pac, S.A. 1994.
2. Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos. Editio-
nal Fernandez Editores, S.A. de C.V. México, 1987.
3. Ley del Seguro Social. Editada por el Instituto Mexicano del Se-
guro Social. 1993.
4. Reglamento del Código Fiscal de La Federación. Editorial Pac.--
S.A. 1994.

REVISTAS.

1. Práctica Fiscal, Laboral y Legal Empresarial. Tax Editores. Núm.
48. Año III. 1a. quincena. Agosto de 1993. Temas: "Guía practica
de la reforma al Seguro Social" y "Análisis Comparativo de La --
Ley del Seguro Social".
2. Práctica Fiscal, Laboral y Legal Empresarial. Tax Editores. Núm.
49. Año III. 2a. quincena. Agosto de 1993. Temas: "Reformas al -
Seguro Social ¡Dudas y controversias en su aplicación!" y "Ries

gos en la interpretación de las reformas del Seguro Social".

3. *Prontuario de Actualización Fiscal*. Editorial E.C.A.S.A. Año IV. Primera Quincena. 1º de noviembre de 1992. Número 74. 1992. Temas "Recursos ante el I.M.S.S."
4. *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo XXXV y LV. Revista de Tesis Jurisprudenciales.

D I C C I O N A R I O S .

1. *Usual enciclopédico Larousse*. Por Ramón García-Pelayo y Gross.- Editora de Periodicos, S.C.L. La Prensa. División Comercial Basilio Vadillo 29, México D.F. Sexta Edición. Vigésimosexta reimpresión. Año 1993.