

378

2EJ



UNIVERSITY OF MICHIGAN LIBRARY
ANN ARBOR, MICHIGAN 48106-1000

UNIVERSITY OF MICHIGAN LIBRARY
ANN ARBOR, MICHIGAN 48106-1000

UNIVERSITY OF MICHIGAN LIBRARY
ANN ARBOR, MICHIGAN 48106-1000



UNIVERSITY OF MICHIGAN LIBRARY
ANN ARBOR, MICHIGAN 48106-1000



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

378
2Ej



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

CAMPUS "ARAGON"

**NATURALEZA JURIDICA DE LAS APORTACIONES
DE SEGURIDAD SOCIAL**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
EMILIA ROMERO MENDINO



SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEX., 1996

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

A MIS PADRES:

SRA. DORA MENDINO ALONSO

ING. MIGUEL ROMERO CANO:

Con todo mi amor, respeto, admiración, agradecimiento,
ya que son el motivo que contribuyó a la obtención de esta
meta, que es la mejor herencia que pudieron darme.

GRACIAS

A MIS HERMANOS:

ING. VENANCIO ROMERO MENDINO

LIC. JULIA ROMERO MENDINO

C.P. ARACELI ROMERO MENDINO

MIGUEL ROMERO MENDINO

LAURA ROMERO MENDINO

CLAUDIA ROMERO MENDINO

Con amor y respeto para Ustedes, ya que cada uno
es ejemplo de superación y de retroalimentación como seres
humanos.

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO:**

Con gratitud, por haberme dado la
oportunidad de superarme dentro
de sus aulas:

POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU

A TODOS MIS PROFESORES:

Con admiración y respeto, ya que son el
soporte sobre el cual se sostienen los
profesionistas de todos los tiempos.

GRACIAS POR SU ENSEÑANZA.

A MI ASESOR: LIC. MANUEL MORALES MUÑOZ:

Con respeto y agradecimiento, por la paciencia y
la contribución intelectual, mismas que me permitieron
alcanzar esta meta.

GRACIAS

NATURALEZA JURÍDICA DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

I N D I C E

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

CAPITULO I

ANTECEDENTES DE LA SEGURIDAD SOCIAL

1.1 GRECIA Y ROMA.....	7
1.1.1 EDAD MEDIA.....	9
1.1.2 EUROPA.....	12
1.1.3 MÉXICO.....	17
1.2 FORMACIÓN DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	20
1.3 DEFINICIÓN Y CONCEPTO DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	26

CAPITULO II

UBICACIÓN DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

2.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.....	33
2.2 FUNDAMENTO ORDINARIO.....	38
2.2.1 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	38
2.2.1.1 IMPUESTOS.....	39
2.2.1.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	47
2.2.1.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	50
2.2.1.4 DERECHOS.....	62
2.2.1.5 APROVECHAMIENTOS.....	67
2.2.1.6 PRODUCTOS.....	70
2.2.2 LEY DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.....	74

CAPITULO III

EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL COMO ORGANISMO FISCAL AUTONOMO PARA EL COBRO DE LAS CUOTAS OBRERO-PATRONALES

3.1 LAS CUOTAS OBRERO-PATRONALES Y LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS.....	91
3.2 CRITERIOS DOCTRINARIOS RESPECTO DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	102
3.3 EL IMSS COMO ORGANISMO DESCENTRALIZADO Y SU RELACION CON EL FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y ORDINARIO DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	118

CAPITULO IV

LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL DENTRO DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO MEXICANO

4.1 CONCEPTO DE INGRESO.....	138
4.2 CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.....	139
4.3 CONCEPTO DE PRESUPUESTO.....	142
4.4 EL PRESUPUESTO DE EGRESOS DEL ESTADO.....	145
4.4.1 LEY DE INGRESOS.....	149
4.4.2 LEY DE EGRESOS.....	152
4.5 OPINION PERSONAL RESPECTO DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	156
CONCLUSIONES.....	168
BIBLIOGRAFIA.....	172
LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA.....	175

INTRODUCCION

El ser humano desde su origen tuvo que pasar por varias etapas, que lo llevaron a constituirse primero, en grupos, luego en comunidades, en sociedades, en pueblos, naciones, hasta llegar a la formación de lo que actualmente se conoce como Estado; siempre buscó la forma de protegerse en un principio fue de los riesgos de la naturaleza, posteriormente de la falta de comida, de medicamentos, de seguridad en el empleo; hasta llegar a crear una estructura que lo protegiera de los riesgos anteriores, las mencionadas necesidades lo obligaron a crear la seguridad social; materia que se puede establecer es de reciente creación, se encuentra soportada por la génesis histórica que la acompaña desde su nacimiento. En este sentido la seguridad social empieza a manifestarse en antiguas civilizaciones como Grecia y Roma.

Posteriormente, en la edad Media la seguridad social toma un auge más importante, ya que el ser humano empieza a juntarse en grupos que tenían como base el trabajo por especialización, y se empieza a dar así la división del trabajo; esta nueva forma de agruparse se fue desarrollando, tanto que en Europa alcanzó su máxima expresión y fue precisamente el Canciller alemán: Otto Van Bismarck, quien tomó la idea de la seguridad social en el año de 1883, y es desde esta fecha hasta hoy día que existe la seguridad social, que se materializa en México a través del Instituto Mexicano del Seguro Social.

La seguridad social nace de la relación laboral, que como se sabe la materia

laboral es la cuna de muchos derechos adquiridos y conquistados por los trabajadores tanto a nivel nacional como internacional, mismos derechos que han sido encuadrados en el derecho social, así la seguridad social pertenece al derecho social.

Tratar el tema de la seguridad social es establecer que su origen jurídico, se encuentra en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional, ya que para que exista la seguridad social, es necesario que exista primero una relación de tipo laboral.

Dentro del amplio tema de la seguridad social, el presente estudio, se enfoca a la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, misma que es una situación sumamente discutida tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, ya que ambas no logran adecuarla al tipo de tributo que le corresponde, lo anterior se debe en gran medida a que las aportaciones de seguridad social tienen su origen en el derecho social, por lo que no hay relación a que se clasifiquen como créditos fiscales las cuotas obrero-patronales.

En la presente investigación se escruta la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, que son los ingresos que necesita percibir el organismo descentralizado denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, IMSS para prestar en forma eficaz y rápida el servicio público de seguridad social, actividad que le fue delegada por el Ejecutivo al crearlo como organismo público descentralizado.

En cuanto a la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales nacen las siguientes interrogantes:

¿ A que tipo de ingresos corresponde ubicar a las aportaciones de seguridad social, si las mismas revisten características especiales?

¿Porqué se han considerado créditos fiscales las aportaciones de seguridad social sin son cubiertas por el patrón, trabajador y el Estado?

¿ Porqué la contribución estatal no ha sido regulada por la ley?

El IMSS como organismo descentralizado presta un servicio de interés general, este servicio se ha constituido como un beneficio que se ha considerado un derecho para el trabajador, mismo derecho que beneficia no sólo al trabajador, sino a la familia del trabajador y que beneficia en forma indirecta también a la sociedad, este beneficio se manifiesta a través de la paz social, ya que sin este servicio la productividad y paz social de cualquier país se vería afectada, esto viene a robustecer el pensamiento del creador del seguro social el Canciller Bismarck.

Esta situación condujo al investigador para desarrollar el presente trabajo, ya que nace la inquietud de establecer o determinar la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, es decir, de los ingresos que necesita percibir el IMSS, considerando a este como un organismo descentralizado, con personalidad jurídica propia, con presupuesto de ingresos y de egresos propio, por lo que el presupuesto de este organismo descentralizado no es discutido ni aprobado por el Congreso de la Unión.

Asimismo el método que permitió exponer y desarrollar la presente investigación, fue el método científico.

En este orden de ideas, el tema en estudio se desarrollo en cuatro capitulos a

saber: el primero toca el aspecto histórico el cual sólo trata los más relevante, abarca también la formación de las aportaciones de seguridad social, su definición y concepto. En el capítulo segundo se ubican a las aportaciones de seguridad social, lo que obliga al análisis tanto jurídico de las aportaciones de seguridad social, recurriendo al máximo ordenamiento: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y a ordenamientos secundarios como el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Seguro Social, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. En el capítulo tercero se analiza al IMSS como organismo fiscal autónomo, cubriendo los temas de las cuotas obrero-patronales, los criterios doctrinarios referentes a las aportaciones de seguridad social, también se estudia al IMSS como organismo descentralizado y su relación con el fundamento Constitucional y ordinario de las aportaciones de seguridad social. En el capítulo cuarto se hace un análisis somero de las aportaciones de seguridad social dentro del presupuesto de ingresos y de egresos del estado.

La problemática existente se da debido a que en la doctrina como en la ley y jurisprudencia, al no establecer jurídica y fiscalmente la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social también denominadas contribuciones parafiscales, ha generado que algunos estudiosos del derecho designen a este tipo de ingresos como impuestos, otros tantos lo hacen como contribuciones especiales, la jurisprudencia ha caído en contradicción al denominarlas por un lado como impuestos y por el otro como contribuciones especiales o contribuciones parafiscales, en cuanto a la legislación las ha catalogado como contribuciones el

actual Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º fracción II, misma tendencia que sigue la Ley del Seguro Social en sus artículo 267 y 268.

En este sentido el objetivo que se busca en el análisis de este tema es ubicar tanto jurídica como fiscalmente as las aportaciones de seguridad social mismas que encuadran para el investigador, por las características propias que revisten estos ingresos en contribuciones parafiscales., ahora bien la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, ha jugado desde la creación del IMSS, una ambivalencia; ya que algunos criterios doctrinarios y otros tantos criterios jurisprudenciales, los han tratado por un lado como impuestos y por el otro como "contribuciones parafiscales" lo que ha provocado contradicción y vacilación en los criterios antes mencionados, ya que como se sabe los impuestos tiene su origen jurídico en el artículo 31 fracción IV Constitucional y las aportaciones de seguridad social en el artículo 123 fracción XXIX del mismo ordenamiento, ya que los impuestos son destinados a cubrir el gasto público, y las aportaciones de seguridad social se destinan a cubrir el presupuesto del organismo descentralizado denominado IMSS.

Sin embargo la presente investigación, se puede encontrar limitada tanto en el tiempo y el espacio de su vigencia, ya que actualmente, con las reformas a la Ley del Seguro Social, aunque no toca en esencia el análisis de la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, si son motivo para establecer la naturaleza jurídica de estas aportaciones, ya que como se sabe estas se apoyan en forma tripartita es decir, intervienen el patrón, el trabajador, y el Estado; y que con las

reformas actuales son creadas las llamadas "afores" estas dependencias se encargarán de administrar la contribución de los trabajadores y por ende los ingresos para el sostenimiento de este servicio de seguridad social, con esto se crea inconformidad para el trabajador ya que el mismo no tendrá la certeza de la seguridad de sus ingresos.

CAPITULO I

ANTECEDENTES DE LA SEGURIDAD SOCIAL

ANTECEDENTES DE LA SEGURIDAD SOCIAL

1.1. GRECIA Y ROMA

Desde la antigüedad el hombre buscó siempre la forma de protegerse, primero de los riesgos propios de la naturaleza lo que produjo en el hombre una lucha de tipo instintivo para tratar de sobrevivir y convivir con el resto de lo demás humanos, misma convivencia dio origen a civilizaciones como Grecia y Roma.

La anterior situación presentó problemas que se manifestaron prontamente en la antigua Grecia, que como se sabe, esta cultura fue el origen de muchas ciencias, entre las que destacan por su importancia: la filosofía, la medicina, y también las artes, entre otras; en lo referente a la seguridad social cabe destacar las palabras de Herofilo médico, y filósofo quien escribió:

"La ciencia y el arte no tienen nada que enseñar; el ánimo es incapaz de esfuerzo, la riqueza inútil y la elocuencia ineficaz, si falta la salud".¹

Como se recordará la organización de la sociedad griega se conoció como "polis" en las que no había o no hay registro de ayuda de tipo social para el esclavo que sufría algún riesgo de trabajo, ya que como es sabido, el esclavo era propiedad del amo hasta la muerte del esclavo.

Con referencia a la seguridad social se puede establecer que la misma no existió

¹ Briceño Ruiz, Alberto. Derecho Mexicano de los Seguros Sociales. México, Harla 1978 p 46

en la antigua Grecia.

Misma situación se presentó en Roma, que en ese entonces la organización de su sociedad se conoció como "civitas", Roma fue una ciudad muy importante, tanto por sus legisladores, como por la forma en que sus gobernantes ejercieron el poder, desarrollando en ese entonces el esclavismo, situación que se dio también en Grecia.

Durante el imperio romano, la institución que tal vez, se acercó más a la seguridad social fueron los "collegia tenoirum" que funcionaban de la siguiente manera: mediante el pago de una prima o cuota, que debían hacer los asociados, se cubría a los beneficiarios gastos de sepelio. La organización de los collegia tenoirum fue de la siguiente forma:

"Los colegios romanos estaban bajo la potestad del senado o del emperador. Trajano Marco Aurelio y Alejandro Severo fueron los primeros en otorgarles privilegios o extenderlos a las provincias, pero conservando al mismo tiempo la docilidad como instrumento de su política interior o exterior".²

Aunado a esto, el filósofo Séneca fue el primero en pedir que la regulación con respecto al esclavo fuera más humana, seguidores de esta nueva forma de regulación fueron los siguientes emperadores: Claudio quien pidió que se le diera libertad a un esclavo abandonado por su amo a causa de enfermedad o vejez, Adriano prohibió que se matara al esclavo sin sentencia, Antonio Pío instituyó que los esclavos maltratados por sus amos podían quejarse ante los magistrados.

Ibid p 48

1.1.1. EDAD MEDIA

Siguiendo las etapas por las que pasó la seguridad social, obligan a un viaje relámpago a la Edad Media, la cual como se recordará se caracteriza por la economía predominantemente campesina, por las fundaciones, también por la organización social y política del hombre romano.

Durante esta época la condición social del hombre cambia frente al señor feudal, así se tiene que las manus eran parcelas que se adjudicaban a los colonos para el sostenimiento de sus familias, si había sobrante se conducía al pequeño mercado comercial. Los productos de transformación como los tejidos de lana e hilo, los herrajes y las armas, los muebles y los aperos se fabricaban en las casas, en las cortes, en los castillos y en las villas, los que no eran propietarios tenían una condición semiservil al menos, y eran dedicados especialmente al servicio del señor. Entre los semisiervos de ambos sexos eran seleccionados los pastores, cerveceros, carreteros, cocineros, herreros, panaderos, reposteros, obreros en general.

De esta forma el ser humano empieza a formar grupos y como consecuencia, se empieza a dar de manera muy peculiar la división del trabajo; que trae aparejada las primeras formas de organizaciones de talleres y agrupaciones de trabajo por especialización, esto es, en el taller de la corte o del castillo, o en el gineceo que era el lugar que habitualmente destinaban los griegos a las mujeres que se dedicaban

a tejer los vestidos; la economía familiar cerrada prevalecía, es decir todo se consumía en el mismo círculo en que se producía.

La variedad de las industrias fue extraordinaria, sin que puedan señalarse diferencias de importancia con relación a la época romana. De las múltiples industrias, sin duda la más extendida fue la metalúrgica en sus diversos aspectos, desde la acuñación de moneda y la orfebrería hasta la fabricación de útiles de labor y de guerra.

Más luego, condiciones económicas nuevas impulsaron un renacimiento de ciudades, así nace la "ciudad fortaleza"; esta ciudad denominada así surgió en rededor del castillo o de la casa fuerte del señor feudal, se agrupan las habitaciones de los burgueses, así nace el burgo y se constituye con la ayuda de los pobladores la muralla común. En el burgo se manufacturan los productos que antaño se elaboraban en las casas o en las corte, o en el castillo, desapareciendo los talleres señoriales; esto produjo como consecuencia la necesidad de intercambiar productos, lo que a su vez hizo que se congregaran las poblaciones creando la ciudad mercado o la ciudad comercial.

En estas ciudades muy singularmente las de origen germánico, aparecen las "gildas", es aquí donde la idea de la seguridad social empieza a dar muestras de concretarse, las gildas eran asociaciones de defensa y de asistencia, funcionaban de la siguiente manera: las comidas eran en común con participación de los pobres, típicas de una fraternidad, la asistencia mutua en caso de enfermedades, la personal

en los entierros, la solidaridad defensiva de los cofrades ante agresiones e insultos a uno de sus integrantes fueron las normas típicas a las que se ajustaban.

De este modo durante la Edad Media el hombre busca otras formas de seguridad, esto es, el hombre también se protegió de la falta de comida, de medicamentos, de trabajo, y lo hizo por medio de la caridad de otras personas y estas a su vez ayudaban a otras personas que se encontraban en desgracia, es precisamente durante esta etapa que esta ayuda mutua y solidaria dio nacimiento a instituciones como eran: mutualidades, cajas de ahorro, montepíos etc. Así se tiene que en esta época el señor feudal daba al vasallo bienes en usufructo vitalicio y el vasallo se obligaba a guardarle fidelidad y prestarle servicios personales, esto dio lugar a un estado de dependencia con relación al señor feudal, a quien debía ayudarle en la guerra, por lo que queda establecido un orden jerárquico.

Esta situación de inseguridad obedece de modo general a diferentes factores, los cuales responden a causas biológicas, físicas o sociales, en este sentido todos son importantes, pero la que por su relevancia y por formar parte de la presente investigación se analizará la causa social; esta a su vez se ha venido remediando o tratando de remediar por lo que actualmente se han creado estructuras de defensa colectiva, que se pueden establecer quedando vinculadas al Estado, convirtiéndose así, en una fusión de autoridad o de soberanía como lo es actualmente el Instituto Mexicano del Seguro Social, (de aquí en adelante IMSS).

1.1.2 EUROPA

Debido al auge y a la importancia que tuvieron estas asociaciones se extendieron por Alemania, Dinamarca e Inglaterra, los estatutos más antiguos que se han conservado datan del siglo XI aunque su existencia es seguramente muy anterior, entre los que pueden encontrarse a las "gildas" de Exetery y Cambridge.

También se dieron las cofradías de artesanos que tuvieron su origen en Italia, en las organizaciones religiosas que fueron conocidas con el nombre de *schole*, que no eran otra cosa que agrupaciones de hombres dedicados a la misma actividad e identificados en el deseo de practicar colectivamente el culto.

Sin embargo en Venecia, las *schole* se diferenciaron y se transformaron en la primera mitad del siglo XIII, apareciendo junto a las cofraternidades de devoción en las cuales, se continuo con el espíritu religioso originario, por lo que se fue aplicando a finalidades de carácter económico y social.

Esto produjo como consecuencia que desde 1271, las corporaciones de artesanos entregaban a los socios pobres y enfermos, parte de sus rentas en forma de subsidio, intentando aliviar la miseria de las viudas y de los huérfanos, asignándoles pensiones. En el mismo año Venecia reguló sobre la higiene social, de prevención de riesgos laborales y de la profilaxis de enfermedades infecciosas, de esta manera se tiene que en 1328, fueron fundados hospicios para leprosos; pocos años después fue instituido el magistrado de la sanidad que data de 1443, el hospicio de Santa María de Nazaret para la cura de personas

afectadas por enfermedades contagiosas.

El costo del funcionamiento de esta institución es pagado por el Estado con las rentas de la sal, desde esta época el Estado adopta de manera muy clara, su función proteccionista como controlador de la población en ese momento; aunque posteriormente esta misma función no la puede cubrir totalmente y recurre a la creación de lo que actualmente se conoce como organismos descentralizados.

Es en Alemania, donde la necesidad de crear un organismo que preste el servicio de seguridad social, surge a consecuencia de la revolución industrial que se da en Inglaterra, lo que obliga al patrón a contratar mano de obra que maneje las máquinas, y por ende el patrón de algún modo tenía que responder por los riesgos de trabajo que sufría el trabajador dejándolos invalidos, incapacitados o incluso les producía hasta la muerte.

De tal modo, la idea de la seguridad social empieza a concretarse de tal forma que es usada como instrumento político por el Canciller de hierro el político alemán: Otto Van Bismarck, quien acompañado por los economistas Adolfo Wagner y Schäfer, comprende la importancia, la trascendencia de la seguridad social y por consiguiente la institución que prestará este servicio, y lo usa como instrumento para reunir a la clase trabajadora en torno al Estado y de esta manera robustecer y contribuir a la autoridad de este.

En 1883, implanta los seguros sociales, particularmente el de accidentes profesionales, de enfermedad, de invalidez y de vejez. Este célebre estadista

entendía que era necesario contar con organizaciones sociales eficaces y reconocía además que la disminución en la capacidad activa de la población repercute desfavorablemente sobre la economía general de cualquier país.

En 1891 después de que Bismarck implanta los seguros sociales, se aprobó la nueva legislación importante en este aspecto, y se refirió a lo siguiente: jornada máxima de 11 hrs para mujeres y de 10 para niños; prohibición de labor nocturna para los mismos, descanso dominical obligatorio para los trabajadores de las industrias y del comercio; esta legislación fue en su momento insuficiente ya que no reguló la forma de solventar el gasto que conlleva la prestación del servicio de seguridad social.

De esta forma la idea de la seguridad social que protega al obrero se materializa en una institución denominada seguro social y así se inicia la política social en Alemania; que pronto se extiende por todo el mundo y que no sólo se ocupa de mejorar las condiciones de trabajo, sino que también manifiesta su preocupación por elevar las condiciones de vida de la familia obrera, procurando mejorar el sistema tradicional de asistencia y además creando filosofías e instituciones nuevas; la seguridad social y el seguro social.

Lo anterior permite establecer que la justificación que da Bismarck para la creación de los seguros sociales es la siguiente:

"El Estado que puede reunir más dinero fácilmente debe ser el que tome el asunto en sus manos. No como limosna, sino como un derecho a recibir ayuda, cuando las fuerzas se agoten, y a pesar de la mejor voluntad, no se pueda trabajar más... Este asunto acabará por imponerse, tiene porvenir...;

todo aquel que vuelva a patrocinar estas ideas, tomará el timón de la nave (la del Estado). El que tiene pensión para su vejez está mucho más contento y es mucho más fácil de tratar. Aunque se precisase mucho dinero para conseguir el contento de los desheredados, no será nunca demasiado caro: sería, por el contrario, una buena colocación de dinero, pues con ello evitaríamos una revolución que consumiría cantidades muy superiores".³

En este orden de ideas la seguridad social en Inglaterra es de gran importancia, ya que como se sabe fue el país donde tuvo origen la revolución industrial, así se tiene que el seguro social en este país obedece a iniciativa gubernamental y también como en Alemania de contenido político.

En la legislación inglesa, se puede encontrar que a partir de 1870, la iglesia tuvo cierto influjo con respecto a la seguridad social, ya que el sacerdote William Lewery Blackley propuso un sistema de seguros contra la vejez y las enfermedades; en 1893, hubo una comisión encargada de estudiar los problemas de la ancianidad desvalida.

De esta forma Inglaterra legisla con respecto a la seguridad social destinada a proteger a los trabajadores de la siguiente forma:

"1907 ley sobre la Educación, Inspección médica cuidado de la salud física de los menores, en escuelas públicas elementales; 1908 sobre ley de pensiones para la vejez y ley reguladora del trabajo en las minas de carbón, con una jornada de 8 horas; 1909 la ley de Bolsas de Trabajo, contra un sistema de paro forzoso; ley de proyectos Ciudades, para proporcionar casas baratas a los obreros y ley de juntas de trabajadores; 1911 Primera legislación de seguros sociales, con intervención de Lloyd y Churchill. Lloyd estaba interesado en el seguro de enfermedad, habiéndose inspirado en Alemania. Churchill, ministro de comercio, conjuntamente con el secretario permanente del ministro, Hubert Llevellyng Smith y William Beveridge, proyectaron la ley

de 1911. Esta disposición se limitaba a cubrir las enfermedades de invalidez, viudez y orfandad no aparece sino hasta 1925".⁴

El Plan Beveridge se sustenta sobre tres soportes a saber:

"a) Es necesaria una reforma radical que ponga en ejecución un plan general y orgánico de la seguridad social.

b) Existe una pluralidad de medios para llegar a la liberación de la necesidad, siendo el principal de ellos el seguro obligatorio, contra los riesgos más comunes: la aseguración voluntaria para afirmar la previsión básica y una aseguración nacional gratuita contra las necesidades provenientes de cualquier otra causa.

c) El bienestar colectivo debe ser fruto de una estrecha colaboración entre el Estado y los individuos a nivel internacional".⁵

Misma situación influyo en Francia, los trabajadores de ese país tomaron conciencia de que los únicos beneficiados con aquella libertad de trabajo eran únicamente los patrones o empleadores, quienes se hacían ricos a costa de los trabajadores, ya fuesen hombres, mujeres o niños, mismos que prestan su trabajo en situaciones insalubres.

De esta forma se tiene que la seguridad social en Francia contaba con una caja autónoma de retiros para empleados públicos y ferroviarios.

Posteriormente en 1910 se dictó una ley sobre jubilaciones de trabajadores de la industria, del comercio y rurales, en 1928 es cuando los seguros sociales en Francia son aplicados, sin embargo este seguro no tuvo la aceptación deseada, ya

⁴ Ibíd. p 71

⁵ Hünicken, Javier. Manual de Derecho de la Seguridad Social. Buenos Aires, Argentina. Astrea 1989. p 16

que los trabajadores rurales no estaban de acuerdo con el sistema de financiamiento de este tipo de servicio, ya que consideraban oneroso mantener sus mutualidades, los patrones o empresarios no estaban de acuerdo con las cargas financieras impuestas.

Todo lo anterior provocó que la ley de 1928 fuera reformada en 1930, modificando la contribución del trabajador, patrón y aumentar la contribución del Estado.

Posteriormente en 1942 se modificó el régimen financiero de los seguros sociales, sustituyéndose, el sistema de capitalización por el de reparto.

1.1.3 EN MEXICO

Ahora bien la práctica de la seguridad social, no sólo se desarrolló en Europa, sino también en el continente Americano y es precisamente en territorio de lo que hoy es México donde se desarrolló durante la época prehispánica, en ese entonces la organización social contaba con los mecanismos necesarios para proteger a los naturales desde su nacimiento hasta su muerte.

Entre los aztecas existían cercanos a los templos, almacenes de abastecimiento para las necesidades del imperio en los cuales se contaba con los mecanismos necesarios para reparto de comida y ropa a los pobres. También existían edificios que albergan a enfermos e invalidos.

Otro aspecto de la seguridad social prehispánica se encuentra en los sistemas educativos existentes a la llegada de los españoles, consistentes en la

obligación de realizar trabajos para beneficio de la comunidad. Al producirse la conquista España exportó a México la idea y práctica de sus instituciones de propiedad comunal de bienes y de trabajo colectivo, que ahí existía desde el medievo, y que conformó el colectivismo agrario español. Asimismo introduce la ideología del humanismo, que difundida con tesón por religiosos y seglares en el siglo XVI, constituye la base sobre la cual se sustenta la obra política social.

Después de la Conquista, en cada comunidad de indios se fundaron las "*cajas de comunidad*" cuya función consistía en sostener hospitales, procurar bienes a huérfanos, viudas, ancianos, invalidos y enfermos. Estas cajas se sostenían con el producto de una parcela cultivada colectivamente, además se les asignaban los gravámenes de los obrajes y censos de la tierra de los indígenas; a estas aportaciones se les conoció como "*bienes de pobres*" y constituyen una institución de previsión que se basa en la solidaridad social.

Dos años después de la Conquista de Tenochtitlán en 1523, se crea la primera escuela para niñas, esta institución puede considerarse el primer servicio de asistencia instaurado en la Nueva España. También en el mismo año, Hernán Cortés funda el hospital llamado del "Marqués" y ahora de Jesús; para la atención y práctica de la caridad cristiana. Sin embargo corresponde a Vasco de Quiroga el establecimiento del primer sistema de servicios sociales instalados en la Nueva España, en 1532 funda en Santa Fe la primera casa para niños expósitos y posteriormente, cuando es nombrado Arzobispo de Michoacán continua su labor

fundando 111 hospitales, 92 en el Estado de Michoacán y 19 en el Estado de México así llamados; aunque sus instalaciones y su personal no estuviesen dedicados exclusivamente a las labores médicas, ya que estos "hospitales" eran para Vasco de Quiroga, centros de religión, de policía y de humanidad para los indios, pues en ellos se practicaba la caridad, la fraternidad, el auxilio mutuo y la educación civil.

Otra institución que se encuentra tanto en la Nueva España como en otros pueblos de América, es la conocida como "*positos*" que son almacenes o alhóndigas en las cuales se guardaban los granos para evitar la carencia del mismo en la época de escasez; también servía como controlador de precios y como institución crediticia para fomentar el cultivo. De esta forma se suministraban subsistencia y vestido a precios moderados, sobre todo a los indígenas, ya que como naturales de la tierra y en atención a su pobreza y trabajo era una verdadera necesidad abastecerlos más baratos que a otra gente.

Las leyes de Indias y los Códigos negros impusieron contribuciones personales para la fundación y sostenimiento de los hospitales de naturales y peninsulares, a demás obligaba a los comenderos a sostener a los indios que envejecían, se enfermaban o quedaban invalidos, ordenando se atendieran sus necesidades.

Es tanta la importancia y el auge que cobran los seguros sociales, aplicados naturalmente a los trabajadores subordinados; debido a la inseguridad del empleo, que el IMSS en México tiene sus antecedentes en la revolución de 1910, la aspiración es recogida por el Congreso Constituyente de Querétaro 1916 - 1917,

órgano soberano que expide la nueva Constitución en la que es separada del Código Civil, en el que tradicionalmente había permanecido, la legislación laboral, lo cual es elevado a rango Constitucional el artículo 123 del cual deriva toda la reglamentación laboral y por ende la Ley del Seguro Social.

1.2. FORMACION DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Como anteriormente quedo establecido es en Alemania, en donde a consecuencia de la crisis económica de 1784, empieza a formarse el gran proletariado urbano; y con esto se inicia la actividad de los sindicatos obreros, desarrollandose en forma rápida y poderosa. La seguridad social evolucionó hacia una mayor protección por tres factores importantes:

- 1.- Las nuevas estructuras económicas que dieron lugar a una inmensa cantidad de accidentes, esto es a consecuencia de la revolución industrial, hasta entonces insospechados.
- 2.- Los siniestros que se presentaban sin que se pudiera imputar culpa al obrero y;
- 3.- Además, estos elementos eran perturbadores y disolventes de la paz social.

En estas ideas emerge la seguridad social como sistema de protección al trabajador, bajo una organización integral cuyo costo debe ser soportado por la comunidad, y posteriormente el costo es soportado en forma tripartita, es decir, es soportado por el trabajador, el patrón y el Estado. La intervención del Estado con respecto a proporcionar la seguridad social a los trabajadores se encuentra

históricamente sustentada en los idearios de la revolución francesa, y debido a la ideología nacida de ella se proscribió la intervención de los poderes públicos, pero sólo en las relaciones sociales.

Sin embargo, respecto a los cuidados de tipo asistencial la Constitución francesa de 1793, declaraba que era deber del Estado procurar la necesaria subsistencia a los indigentes, ya fuese proporcionándoles trabajo, y asegurándoles los medios de existencia, cuando por imposibilidad física, o laboral no los pudieran obtener por sí mismos. Es por esto que el Estado tiene una intervención muy importante respecto a proporcionar el servicio de seguridad social, en especial a la clase trabajadora, como sucedió en Alemania, que fue el primer país que inicialmente se encargó bajo un régimen jurídico Constitucional de crear el seguro social en 1883; por medio de su Canciller Bismarck como anteriormente quedó establecido, y que como consecuencia inmediata de la creación del seguro social, surge la necesidad de crear un marco jurídico adecuado que reglamentara su desarrollo; así se gesta un derecho a la seguridad social y al seguro social, que tiene como origen la relación laboral.

Las organizaciones patronales y obreras deben participar en la administración de los seguros sociales. En Alemania comenzó el seguro obligatorio en 1883, para los trabajadores de la industria y del comercio; se extendieron en 1886 a los ocupados en las empresas agrícolas y forestales; en 1911 entró en vigor el nuevo código de seguros generales, que unificó la administración de los seguros sociales,

así como el procedimiento y jurisdicción; en 1914 se extendieron las prestaciones otorgadas en caso de maternidad, en 1923 se amplió el seguro de enfermedad-maternidad a las empleadas ocupadas en determinada empresa de utilidad pública (educación, instrucción, asistencia social), y a las artesanas a domicilio; y se autorizó a las cajas de maternidad para que dediquen recursos a la prevención individual y general de las enfermedades; en 1933 se reconstruyen los seguros sociales sobre la base de capitalización. Otro ejemplo del seguro obligatorio surge en Italia, en donde desde 1927 funcionaba el grupo obligatorio contra la tuberculosis de todos los asalariados; desde 1929 los seguros obligatorios de la gente del mar y del aire y en los contratos colectivos para los asalariados de la industria extendidos en 1930, con base en los contratos para los trabajadores de la agricultura. En 1936 se concedieron las prestaciones en especial del seguro de tuberculosis a los colonos y aparceros y a los miembros de su familia (esposa, hijos, hermanos y hermanas menores de quince años y sus ascendientes).

Al mismo tiempo en otros países, el seguro social obligatorio, no fue aceptado por conflictos de carácter económico, y por ello aceptaron un sistema de carácter facultativo, es decir, el asegurado tenía la libertad de inscribirse o no; estos países fueron: Bélgica y España.

La idea de la seguridad social no sólo se desarrolló en Europa, sino que tomo un auge muy importante en el continente americano, pero es específicamente en México en donde la seguridad social, como tal, empieza a surgir en los primeros

años del presente siglo, como anteriormente quedó establecido, cuando los diferentes partidos discutieron y publicaron su programa de acción y en 1909 se organizó el partido democrático; que presidió el LIC. BENITO JUAREZ, y en su manifiesto político del primero de abril de 1909, se comprometió a la expedición de leyes sobre accidentes de trabajo y disposiciones que permitan hacer efectiva la responsabilidad de las empresas en los casos de accidentes.

Así, en 1911 Francisco I. Madero insistió en la expedición de leyes sobre pensiones e indemnizaciones por accidentes de trabajo comprometiéndose a la expedición de una legislación obrera.

Ahora bien el vocablo *seguridad social* no sólo debe entenderse, como la satisfacción de las necesidades futuras de los trabajadores, sino que de todos los individuos de una colectividad, con objeto de solucionar las mismas y de subsanar los riesgos. Así, la seguridad social empieza a despegar de manera impresionante, tanto que durante esa época el Comité Internacional de Seguros Sociales, junto con los estudios practicados por otros organismos y por las Conferencias Internacionales de Trabajo y por las consultas de los gobiernos que practicaban la seguridad social, elaboraron una serie de convenios y recomendaciones que en el orden cronológico son:

1.- La Convención de Washington de 1919, sobre sistemas de seguros contra paro involuntario y recomendación sobre el mismo; la convención de Washington relativa al trabajo de las mujeres antes y después del parto, con prestaciones a cargo de

fondos públicos o un sistema de seguros.

2.- Recomendaciones de Génova de 1920, sobre seguro de paro de obreros marítimos.

3.- Convención de Ginebra de 1921, sobre reparación de accidentes de trabajo en la agricultura. Recomendación del mismo año, sobre prestaciones de maternidad por medio de un sistema de seguro.

4.- Convención de Ginebra de 1925, sobre reparación de accidentes del trabajo, y otras sobre igualdad de trato a los trabajadores extranjeros y nacionales.

Como anteriormente quedó establecido es mucha la importancia que toman los seguros sociales, que se tuvo de manera internacional, si bien no legislar, si cuando menos los comités internacionales hacer convenciones donde se emitieran recomendaciones con respecto a la seguridad social; así de este modo la Declaración Universal de los Derecho Humanos, proclamada por la Asamblea General de la Naciones Unidas de fecha 10 de septiembre de 1948, considera los mínimos indispensables para que las personas gocen de las prestaciones económicas, sociales y culturales de carácter elemental. Bajo estos enunciados, el legislador mexicano declaró en su artículo 2º de la Ley del Seguro Social, que: "la seguridad social tiene como finalidad garantizar el derecho humano a la salud, a la asistencia médica, a la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo".

Esta misión sólo es del Estado por ser un instrumento de bienestar colectivo que

debe ser coordinado con la asistencia pública, la organización sanitaria y otros sistemas de protección colectiva. La importancia y la relevancia que toma la seguridad social conlleva a la realización de convenciones y recomendaciones que emanan de las juntas internacionales, a fin de proteger a los trabajadores contra los riesgos de invalidez, vejez, desocupación y demás contingencias del trabajo, con jubilación por antigüedad y pensión por causas de muerte. La administración estaría a cargo de organismos representantes del Estado, salvo si fuese creado un banco oficial de seguros.

Al respecto Rodolfo A. Napoli establece:

"La seguridad social económicamente reposa sobre la contribución obligatoria de todos los beneficiarios. Cuando su fundamento reside en el trabajo es de carácter tripartita, esto es, comprende a los trabajadores, a los patrones y al Estado. La obligación de los primeros surge de la idea de que el goce de todo beneficio cuesta un determinado sacrificio. Los dos segundos en que los riesgos y contingencias se consideran cargas propias de las empresas. La contribución estatal parece justificada por virtud del principio de interdependencia y solidaridad social del fondo de la institución jurídica."⁶⁵

De todo lo anteriormente establecido se desprende que este servicio prestado por el Estado, es sufragado en forma tripartita para que la seguridad social sea en beneficio del trabajador, luego entonces se tiene que la seguridad social se integra por el complejo normativo de leyes específicas que rigen para los trabajadores en general, obreros, jornaleros, empleados, profesores, abogados, médicos, ingenieros y todo aquel que presta su servicio a otro, conforme al apartado A del artículo 123

⁶⁵ Napoli A, Rodolfo. Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Buenos Aires, Argentina. Sociedad Anónima, editora e impresora. 1969. p 517

Constitucional, incluidos los empleados públicos de los poderes de la Unión y de las Fuerzas Armadas Mexicanas, lo cual implica la proletización social de éstas.

1.3. DEFINICION Y CONCEPTO DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

El desarrollo que tuvo la seguridad social pronto se manifestó a nivel universal, tanto que el Trato de Versalles también se ocupó de esta materia. La declaración universal de Derechos Humanos (Naciones Unidas 10 de septiembre de 1948) se preocupa al respecto y así lo manifiesta en sus artículos 22 y 25, por los mínimos indispensables para que las personas gocen de prestaciones de carácter económico, social y cultural.

Actualmente en México entre las instituciones nacionales de seguridad social destaca por el número de asegurados y beneficiarios el Instituto Mexicano del Seguro Social IMSS. Este instituto tiene una composición tripartita (representantes obreros y patronales bajo la rectoría del representante gubernamental), y otorga prestaciones de seguridad social en el campo de las actividades productivas en general a los trabajadores (sin olvidar a los causahabientes); que rigen sus relaciones laborales por el apartado A del artículo 123 Constitucional y la ley reglamentaria de éste, la Ley Federal del Trabajo. Entre los órganos del IMSS baste citar a los que la Ley del Seguro considera como superiores: **La Asamblea General, el Consejo Técnico, La Comisión de Vigilancia y la Dirección General.**

Para garantizar el puntual cumplimiento patronal en materia de seguridad social, las cuotas que deben entregarse al IMSS son consideradas como aportaciones fiscales, a consecuencia de la autonomía que se le otorgo a este organismo.

Para definir lo que son las aportaciones de seguridad social, se analizarán algunas definiciones y posteriormente se intentará formular una definición propia. Como es sabido la seguridad social es el ideal conquistado por el hombre y por los pueblos, como aconteció con la revolución francesa, como anteriormente quedo establecido. Por esto mismo es esencial conocer lo que distintos tratadistas han escrito respecto a la seguridad social. Rodolfo A. Napoli manifiesta lo siguiente:

"Existen dos acepciones de la seguridad social. Una amplia según la cual su objeto consistirá en lograr el bienestar, el progreso y la paz social. Preténdese con ella agregar a la libertad política conquistada por la revolución francesa, la seguridad económica que, especialmente respecto de los trabajadores, niega el régimen industrial. Otra acepción restringida, que resulta de la declaración de la O.I.T aprobada en Filadelfia en 1944 para lo cual se expresó que la seguridad social engloba el conjunto de medidas adoptadas por la sociedad con el fin de garantizar a sus miembros por medio de una organización apropiada, una protección contra ciertos riesgos a los cuales se hallan expuestos."⁷

En cambio el autor argentino Juan José Etala manifiesta:

" La organización Internacional del trabajo ha definido la seguridad social: como un conjunto de disposiciones legislativas que crean un derecho a determinadas prestaciones, para determinadas categorías de personas en contingencias especificadas."⁸

Id.

Etala, Juan José. Derecho de la Seguridad Social. Buenos Aires, Argentina. Ediar 1966. p 31

Al respecto Javier Moreno Padilla establece:

"La seguridad social.- Como la disciplina autónoma del Estado social a fin de organizar a los particulares y al Estado para procurar el mejor bienestar integral de los individuos para que se desenvuelvan con dignidad."⁹

En cambio con lo anterior, Gregorio Sánchez León define a las aportaciones de seguridad social en los siguientes términos:

"Son las contribuciones que establece la ley a cargo de entidades públicas, personas físicas y morales, en compensación por los servicios de seguridad social que reciben los sujetos beneficiados por aseguramiento, por parte de los organismos estatales que los otorgan."¹⁰

La primera definición de la seguridad social se puede dividir en dos aspectos:

- 1.- Uno amplio el cual incluye bienestar, progreso, paz social y seguridad económica a los trabajadores.
- 2.- Otro restringido e incluye un conjunto de medidas, no específica cuales, por lo que la definición no es muy clara, refiriéndose a la sociedad, establece garantizar a sus miembros por medio de organizaciones apropiadas, estas pueden ser centralizadas o descentralizadas ofreciendo también protección.

De la anterior definición se desprende que la seguridad social sería en el aspecto en que la establece el tratadista Rodolfo A. Napoli, al menos en México negarle el derecho al trabajador a la seguridad social, ya que este esta

Moreno Padilla, Javier. Implicaciones Tributarias de las Aportaciones de Seguridad Social. México, Tribunal Fiscal de la Federación, Textos Jurídicos. Volumen IV. p 15

Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 6ª ed. México, Cárdenas Editores y Distribuidores. 1983 p 191

contemplado en el máximo ordenamiento jurídico. Tampoco manifiesta la forma en que este servicio debe ser sufragado.

La definición del autor argentino Juan José Etala, parte del origen de la seguridad social como anteriormente quedó establecido, misma definición que no queda clara debido a que generaliza el conjunto de disposiciones legislativas, no explica cuales, tampoco de donde emergen, pasa lo mismo con los beneficiarios de este servicio, al igual que la definición anterior carece de la forma en que este servicio debe ser sufragado.

La definición que brinda Javier Moreno Padilla saca a la seguridad social del vacío en que se encontraba y la coloca en el Derecho Social, al establecer que es una disciplina autónoma del Estado social, esta definición ofrece más elementos para ubicar a las aportaciones de seguridad social, también establece como fin de la seguridad social el bienestar del individuo beneficiado de este servicio, pero también adolece de la forma económica para el sostenimiento del mismo servicio.

Ahora bien la definición que establece Gregorio Sánchez León ofrece aún más elementos en cuanto a la forma en que este servicio debe ser cubierto para su sostenimiento, al establecer lo siguiente:

- 1.- Contribución establecida en ley
- 2.- Entidades públicas
- 3.- Personas físicas y morales
- 4.- Servicio de seguridad social

5.- Sujetos beneficiados

6.- Organismos descentralizados.

Todo lo anterior permite al investigador tratar de realizar una definición de la seguridad social y de las aportaciones de seguridad social, y así se tiene que:

SEGURIDAD SOCIAL.- La seguridad social es un servicio público que es prestado por organismos descentralizados, bajo la rectoría de la administración pública central, cuya función consiste, en garantizar el bienestar biopsicosocial y económico del trabajador y su familia; como único beneficiario de éste servicio.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.- Son las contribuciones establecidas en la ley que deben ser cubiertas por los trabajadores y patrones, incluyendo al Estado; denominadas cuotas obrero-patronales, y que son destinadas a cubrir el gasto que se origina en los organismos descentralizados que prestan este servicio.

La definición legal de las aportaciones de seguridad social en México, se encuentran contenidas en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción II que a la letra dice:

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

I.-----

II.-Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las

obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o a las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.-----

IV.-----

En la definición anterior no queda claro el tipo de contribuciones en el cual se ha colocado a las aportaciones de seguridad social, por lo que se tiene que recurrir a una definición más, que sin tener estrictamente el carácter de legal, se le puede, con las reservas del caso, otorgar tal reconocimiento, es la que proporciona el modelo del Código Tributario para América Latina. (C.T.A.L.), documento al que hace referencia el autor argentino Héctor B. Villegas en los siguientes términos:

"El modelo del Código Tributario para América Latina (C.T.A.L.) incluye en las contribuciones especiales no sólo las contribuciones de mejoras sino también de seguridad social. Define a ésta última como la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados del servicio de previsión".¹¹

Lo anterior permite establecer que la seguridad social esta considerada como un beneficio social universal y también como un derecho universal ganado por los trabajadores en todo el mundo, la seguridad social esta integrada por los principios que la sustentan a saber:

1.- UNIVERSALIDAD

2.- INTEGRALIDAD

Cit. por Villegas B, Héctor. Curso de Finanzas, de Derecho Financiero y Tributario. 2ª ed. Buenos Aires, Argentina. De palma 1977. p 120

3.- SOLIDARIDAD

4.- UNIDAD

5.- SUBSIDIARIEDAD

1.- UNIVERSALIDAD.- Consistente en lo siguiente, si bien es cierto que el pionero de este derecho fue el trabajador, también lo es que este derecho se fue extendiendo por los distintos países donde se ha aplicado el seguro social, de este modo quedando protegidos los trabajadores y sus familiares de las contingencias sociales.

2.-INTEGRALIDAD.- La seguridad social es la forma que tiene el hombre de protegerse de las contingencias sociales, de los problemas relativos a la salud, en los beneficios que reciben los familiares del trabajador, y de los beneficios de las pensiones.

3.- SOLIDARIDAD.- Consiste en la necesidad de hacer participar al trabajador, patrón y Estado para financiar el servicio de seguridad social, lo cual incluye el deber mutuo de prestarse ayuda.

4.- UNIDAD.- O armonía legislativa, administrativa y financiera para de este modo evitar injusticias y desigualdades entre los beneficiarios.

5.- SUBSIDIARIEDAD.- El mismo consiste en la participación del trabajador, Estado y patrón tanto para solventar la carga financiera del servicio de seguridad social, como para solventar las contingencias sociales.

CAPITULO II

UBICACION DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

2.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

La seguridad social nace y tiene su fundamento en el trabajo, como anteriormente quedó establecido, así se tiene que el soporte jurídico de la seguridad social se encuentra en el artículo 123 Constitucional en la fracción XXIX. Este fundamento se encuentra avalado por la génesis del mismo artículo de donde se desprende que en México se crearon derechos obreros en la Constitución de 1917, haciendo hincapié en el establecimiento de cajas, de seguros populares, de invalidez, de cesación involuntaria del trabajo, de accidentes y de otros fines análogos, todo establecido en el mencionado artículo. Además Alvaro Obregón al asumir la presidencia durante el período de 1924 a 1928, propuso la ley del seguro obrero creando un impuesto equivalente al 10% del salario, percibido por los trabajadores; para formar una reserva económica que administrada por el sector público, se usaría para proveer servicios a los empleados, pago de indemnizaciones por accidentes de trabajo, jubilaciones y seguros de vida. En consecuencia en 1926, se terminó el proyecto del seguro obrero y se presentó una ley reglamentaria del artículo 123 Constitucional.

Después de un tiempo en 1928, durante la convención obrero-patronal, se puso a consideración de los asistentes, el proyecto relativo del seguro social, en este proyecto se considera al seguro social como obligatorio en toda la República, estableciendo que los asegurados y beneficiarios gozarían de

indemnizaciones y privilegios irrenunciables e inalienables no susceptibles de gravámenes.

Del mismo modo el financiamiento y administración sería tripartita, es decir, participarían el Estado, patrones y trabajadores, su organización y administración estaría a cargo del Instituto Nacional del Seguro Social.

Pronto, en 1931 siendo presidente Pascual Ortiz Rubio, se expidió la primera Ley Federal del Trabajo en la que se hizo extensivo el deber de asegurar el porvenir de los asalariados y de sus familias mediante el pago de indemnizaciones en el caso de riesgos profesionales.

El preámbulo del artículo 123 Constitucional y la fracción XXIX del mismo, vuelve exclusiva para la Federación la facultad de legislar en materia del trabajo como paso ampliado de la solidaridad, se considera de utilidad pública la expedición de la Ley del Seguro Social; estas manifestaciones Constitucionales encontraron su expresión reglamentaria hasta los años de 1931 a 1943, respectivamente con la expedición de la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Seguro Social.

Con motivo de lo expresado en el párrafo anterior, se puede establecer que el artículo 123 Constitucional fracción XXIX; es de contenido eminentemente social y por lo tanto forma parte del Derecho Social, ahora bien, la seguridad social en la actualidad encuentra su fundamento en el artículo 123 Constitucional fracción XXIX que a la letra dice:

ARTICULO 123.- Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al

efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la ley.

El congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes, deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

- A.....
- I.....
- II.....
- III.....
- IV.....
- V.....
- VI.....
- VII.....
- VIII.....
- IX.....
- X.....
- XI.....
- XII.....
- XIII.....
- XIV.....
- XV.....
- XVI.....

- XVII.....
- XVIII.....
- XIX.....
- XX.....
- XXI.....
- XXII.....
- XXIII.....
- XXIV.....
- XXV.....
- XXVI.....
- XXVII.....
- XXVIII.....

XXIX.- Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y de accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares;

- XXX.....
- XXXI.....

Indudablemente que el soporte jurídico y la esencia del mencionado artículo es de contenido de Derecho Social; ahora bien para que el Estado pueda solventar

este servicio que es de naturaleza primordial, primero crea organismos descentralizados con patrimonio propio y personalidad jurídica propia, autónomos para imponer el monto y efectuar el cobro de los ingresos que sean necesarios para sufragar sus gastos, como es el caso del IMSS, la cuotas que percibe este organismo descentralizado difiere de las demás contribuciones, que como obligaciones fiscales encuentran su fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República que a la letra dice:

ART. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.....

II.....

III.....

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

De la disposición anterior se desprende lo siguiente:

- a) La contribución es de naturaleza personal.- El sometimiento de los particulares se encuentra fundamentado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional
- b) La aportación pecuniaria es en dinero o en especie con carácter definitivo porque no se reclama ni se restituye la prestación.
- c) Su producto o fin es estrictamente destinado a cubrir los gastos públicos de la Federación, Estado o Municipio

d) La aportación debe ser proporcional y equitativa:

proporcional.- La contribución debe ser establecida de acuerdo a la capacidad contributiva del individuo

equitativa.- Se deriva de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias.

De los resultados que arroja el análisis efectuado de los artículos anteriores se destaca que el origen jurídico de las aportaciones de seguridad social se encuentra en el artículo 123 Constitucional fracción XXIX, que como quedó establecido, pertenece al Derecho Social y por lo tanto los ingresos que necesitan percibir los organismos descentralizados como el IMSS; difieren en esencia jurídica de la obligación tributaria que ordena el artículo 31 fracción IV Constitucional.

2.2. FUNDAMENTO ORDINARIO

2.2.1 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

La legislación actual clasifica a las contribuciones de la siguiente manera:

2.2.1.1. IMPUESTOS

2.2.1.2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

2.2.1.3. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

2.2.1.4. DERECHOS

No obstante, en la clasificación anterior hace falta enumerar dos tipos de contribuciones de interés trascendental como son:

2.2.1.5 APROVECHAMIENTOS

2.2.1.6 PRODUCTOS

De tal suerte se tiene que se hará el respectivo análisis de las contribuciones, de acuerdo al orden establecido por el art. 2º del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

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

2.2.1.1. IMPUESTOS

La definición legal que ofrece el mencionado artículo, es breve, lo que obliga recurrir a la doctrina para que este concepto quede claro; y así se tiene la definición doctrinaria de impuesto a que hace referencia Emilio Margain Manatou:

"Bielsa, al definir el impuesto, nos dice que es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos".¹²

Para Fleiner los impuestos son:

"son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas".¹³

Cit. por Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 11ª ed. México, Porrúa S.A. 1993 p 77.

Id.

Las anteriores definiciones hacen necesario recurrir a diferentes doctrinas como es el caso de H. Mayolo Sánchez y Miguel Acosta Romero .

H. Mayolo Sánchez establece:

"Héctor V. Billegas, define a los impuestos dándoles nombre de tributos, como las prestaciones comunes en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de capacidad contributiva, en virtud de una ley para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines".¹⁴

Por su parte, Miguel Acosta Romero define al impuesto en los siguientes términos:

"Es la parte de riqueza exigida al particular por el Estado en ejercicio de su soberanía, para la satisfacción de gastos públicos, sin que tenga que dar a cambio de ella, contraprestación alguna, establecido en la ley en forma proporcional y equitativa".¹⁵

De las definiciones anteriores se desprenden las siguientes características de los impuestos:

- 1.- Es una obligación tributaria ex- lege.- es decir el impuesto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de la hipótesis normativa y presupuesto que lo prevee y lo define, la hipótesis debe adecuarse en una norma jurídica y formalmente legislativa.
- 2.- Es una prestación en dinero o en especie con carácter definitivo.- es decir, el impuesto a pagar siempre va a ser en dinero, y excepcionalmente en especie, con

¹⁴ Cit. por Mayolo Sánchez, H. Derecho Tributario. 2ª ed. México, Cárdenas Editor y Distribuidor 1988 p 193.

¹⁵ Acosta Romero, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo. 2º ed. México, Porrúa S.A. 1993 p 531.

carácter definitivo porque no hay contraprestación en ningún tiempo ulterior.

3.- Con referencia al principio de legalidad que debe observar el impuesto.- se refiere que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.

4.- Los impuestos deben estar contenidos en leyes de aplicación general.- es decir, deben ser aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie, es decir el impuesto va dirigido a todas aquellas personas que se colocan en la hipótesis normativa del hecho generador.

5.- El principio de obligatoriedad.- se refiere a que el sujeto se coloca en la normatividad o hecho generador del tributo, entonces automáticamente queda obligado al pago del impuesto.

6.- El pago del impuesto esta a cargo de personas física y morales.- esto es, cuando la ley establece que el obligado al pago puede ser una persona física individual o una persona moral.

7.- La vinculación entre impuesto y gasto público.- es decir, en la medida en que el Estado destina los productos de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de las obras de interés general justifica así el pago de los impuestos.

8.- El impuesto sólo se destina para cubrir el gasto público que realiza el Estado, es

decir, se debe destinar a favor de la administración pública central o activa.

De lo anterior se tiene que la justificación que tiene el Estado para cobrar el impuesto es la de destinar el rendimiento de los impuestos para sufragar los gastos públicos.

Hay diferentes teorías que intentan dar el concepto más preciso de impuesto, entre estas destacan:

LA TEORIA DE LA EQUIVALENCIA .-Considera al impuesto como el principio correspondiente a los servicios prestados por el Estado en favor de los particulares, lo cual no es aceptable porque nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción a los impuestos que paga. Por otra parte lo que el Estado percibe por concepto de impuesto no lo destina única y exclusivamente a la prestación de servicios.

LA TEORIA DEL SEGURO.- Considera al impuesto como una prima de seguro, los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad de sus bienes y en su persona al Estado. Esta teoría no es aceptable porque la función principal del Estado no es la protección individual de sus subordinados; sino que su existencia pasa éste cometido.

LA TEORIA DEL SACRIFICIO.- Identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo de esfuerzo. Esta teoría más que tratar de justificar la existencia del impuesto, proporciona un elemento que debe ser considerado en el establecimiento de las contribuciones. Que el sacrificio que produzca el impuesto

en cada individuo sea el menos posible.

TEORIA DEL CAPITAL NACIONAL.- Manifiesta que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza en un país cualquiera. Pero el fin de los impuestos no puede circunscribirse a esta actividad.

TEORIA DEL DEBER.- El fundamento y justificación jurídica de los impuestos debe encontrarse en la disposición constitucional en la que se establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual esta ligado el individuo ya sea por razones de nacionalidad o de economía.

De todo lo anterior se puede establecer lo siguiente, para que la contribución del individuo se considere impuesto se requiere:

- 1.- Que sea una obligación ex-lege
- 2.- Que el impuesto esté constituido por el principio de legalidad
- 3.- Que el impuesto deba estar contenido en una ley de aplicación general
- 4.- Que el impuesto este regido por el principio de obligatoriedad
- 5.- Que el impuesto este a cargo de personas físicas y morales
- 6.- Que exista vinculación entre el impuesto y el gasto público, no se puede pasar por alto este binomio económico porque es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter de justificación.
- 7.- Que este destinado a la administración pública central o activa.

Se ha reiterado que la única justificación válida para la existencia de la relación

jurídico-tributaria se encuentra en la obligación que el Estado tiene a su cargo de destinar el producto de los impuestos a sufragar los gastos públicos. Ahora bien, una parte del destino del gasto público se dirige a la atención y mejoramiento de los servicios públicos. Por servicio público se entiende:

"Es una actividad técnica encaminada a satisfacer necesidades colectivas básicas o fundamentales, mediante prestaciones individualizadas, sujetas a un régimen de Derecho Público, que determina los principios de regularidad, uniformidad, adecuación e igualdad. Esta actividad puede ser prestada por el Estado o por los particulares (mediante concesión)".¹⁶

De esta forma el Estado sufraga los gastos de los servicios públicos indivisibles con el rendimiento de los impuestos, de lo que se establece que la justificación que tiene el Estado para cobrar los impuestos, es precisamente la satisfacción de los servicios públicos que demanda una colectividad.

En este orden de ideas se tiene que se pueden subdividir los servicios públicos generales y la forma en que estos son solventados de la siguiente forma:

1.- SERVICIOS PUBLICOS GENERALES INDIVISIBLES.- Son sufragados por medio de los impuestos, a su vez, las características que presenta este tipo de servicio son las siguientes:

Indivisibilidad.- El Estado al prestar el servicio no sabe que ciudadano será el beneficiado con dicho servicio.

Consolidación.- El servicio indivisible debe dar la satisfacción de que el servicio prestado fue plenamente satisfactorio para la sociedad.

¹⁶Ibid. p 737

2.- SERVICIOS PUBLICOS GENERALES DIVISIBLES.- Son sufragados por medio de los rendimientos de las contribuciones especiales.

3.- SERVICIOS PUBLICOS PARTICULARES O DIVISIBLES.- Son sufragados por medio de los rendimientos de los derechos o tasas.

Ahora bien en cuanto a la definición legal del impuesto se atenderá, primeramente a la definición que ofreció el artículo 2º del Código Fiscal de 1938, que lo definió de la siguiente manera:

"Como las prestaciones en dinero y en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal"

De la definición anterior se desprenden las siguientes características:

- 1.- Es una prestación en dinero y en especie.
- 2.- Se deja ver la potestad tributaria del Estado al establecer, que el "Estado los fijara unilateralmente".
- 3.- Con carácter obligatorio, es decir, es una obligación ex- lege.
- 4.- La aplicación del impuesto es general al establecer que lo deben pagar todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.
- 5.- La definición en estudio, no establece que el rendimiento de los impuestos sea únicamente para solventar el gasto público, por lo que da pauta para entender que todos los gastos que realice el estado se entenderá como gasto público.

En este sentido, la definición de impuesto que ofrece el Código Fiscal de 1967, lo refiere en su artículo 2º en los siguientes términos:

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

De la definición en estudio se infieren las siguientes características:

- 1.- Prestación en dinero o en especie.
- 2.- Con carácter general y obligatorio.
- 3.- Va dirigido a personas físicas y morales.
- 4.- Son destinados a cubrir los gastos públicos.

De la anterior definición, se puede estimar que el legislador señala de manera específica que son las personas físicas y morales las que de acuerdo, con sus actividades se adecuen con el hecho generador del crédito fiscal y sean las que estén obligadas al pago del impuesto, también hay certeza para el contribuyente, al establecer que el rendimiento de los impuestos estará destinado a los gastos públicos que realice el Estado.

Lo anterior permite pasar a la definición de impuesto, que hace el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º que a la letra dice:

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

- 1.- Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las

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

2.2.1.2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

En virtud de las crecientes demandas de la población los servicios públicos han tenido grandes avances, por lo tanto se les ha clasificado de diversas formas, sin embargo sólo se atenderá de aquélla que guarda una relación directa con el concepto de aportaciones de seguridad social, así se tiene que desde la primera guerra mundial empezaron a surgir en los países Europeos y Americanos una gran cantidad de organismos públicos descentralizados, a cuyo favor se establecieron por el estado pagos que tenían el carácter de obligatorios. Algunos de los cuales podrían hacerse efectivos por el Estado en forma coactiva y por procedimientos iguales o parecidos a los que el Estado usa para el cobro de los tributos. Sin embargo el hecho de que el acreedor de dichas prestaciones no fuera el Estado, originó que no quedaran configuradas dentro de las categorías tradicionales y clásicas de los tributos.

La doctrina financiera Francesa, Italiana, Española y Sudamericana les ha dado el nombre de "parafiscalidades" o tasas parafiscales; se da este nombre porque se está en presencia de una actividad financiera que no es del Estado, pero tampoco es ajena al mismo Estado ya que cumple fines generales, previstos frecuentemente en las Constituciones y esta organizada libre y unilateralmente

por el Estado.

Para Gregorio Sánchez León las aportaciones de seguridad social son:

"Las contribuciones que establece la ley a cargo de entidades públicas, personas físicas y morales que reciben los sujetos beneficiados por aseguramiento, de parte de los organismos paraestatales que los otorgan."¹⁷

Miguel Acosta Romero define a las aportaciones de seguridad social de la siguiente manera:

"Son contribuciones establecidas por la ley a cargo de personas obligadas a pagar las cuotas (patrones y beneficiarios) para el cumplimiento de la Seguridad Social, la cual está a cargo de entidades o dependencias públicas federales o locales y de organismos descentralizados y tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo".¹⁸

De las definiciones estudiadas anteriormente se infieren las siguientes características:

- 1.- Que se trata de prestaciones obligatorias, es decir, que la fuente de ellas no esta en la voluntad unilateral del obligado ni tampoco que surga de un acuerdo de voluntades
- 2.- Que no se trate de alguna de las figuras tradicionales de los tributos reconocidos en la generalidad de los países: impuestos, derechos, ni tampoco contribuciones especiales

Sánchez León, Gregorio. Op cit. p 164

Acosta Romero, Miguel. Op cit p 548

3.- Que estén establecidas en favor de organismos descentralizados o desconcentrados, de participación estatal, de organizaciones gremiales o sindicales. En consecuencia, no están establecidas a favor de la administración activa del Estado.

4.- En el Derecho Mexicano es independiente que esos ingresos estén previstos en el presupuesto o no lo estén, en razón de que a partir de 1965 quedaron incorporados al presupuesto en el ramo de organismo público descentralizado.

El hecho de que el acreedor de las aportaciones de seguridad social no sea el Estado, originó que no quedaran configuradas dentro de las categorías tradicionales y clásicas de los tributos.

Por lo que se puede establecer que las aportaciones de seguridad social carecen de ubicación jurídica y fiscal adecuada dentro del Derecho, ya que las aportaciones de seguridad social tiene su origen en artículo 123 fracción XXIX Constitucional y no en el 31 fracción IV del mismo ordenamiento.

De igual manera, la definición que ofrece el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción II, respecto de estos ingresos no deja claro al tipo de contribuciones que pertenecen, al establecer:

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

por el mismo Estado.

De acuerdo con las definiciones obtenidas de impuestos y aportaciones de seguridad social es importante mencionar las diferencias que existe entre ambas figuras que contempla el actual Código Fiscal de la Federación; y así se tiene:

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:

- Están establecidas a favor de organismos descentralizados
- En el derecho fiscal mexicano es indistinto que estos ingresos estén o no previstos en el presupuesto del Estado
- El fundamento de estas aportaciones se encuentra en el artículo 123 fracc XXIX Constitucional
- La cuota que se paga por seguridad social es por la prestación de un servicio público general divisible.

IMPUESTOS:

- El cobro del impuesto sólo lo puede realizar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- Los impuestos son destinados para sufragar servicios públicos generales indivisibles
- El fundamento de los impuestos se encuentra en el artículo 31 fracción IV Constitucional
- En el impuesto no hay contraprestación.

2.2.1.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Se hace necesario, para adentrarse en el estudio de esta figura jurídica, saber que se entiende primero por contribución especial ya que partiendo de esta figura, se generan los demás tipos de contribuciones, entre ellas:

- 1.- CONTRIBUCION DE MEJORAS
- 2.- CONTRIBUCION POR PAGO
- 3.- CONTRIBUCION DE SEGURIDAD SOCIAL

De lo anterior se puede establecer que la contribución especial es una figura jurídica tributaria de reciente creación.

La CONTRIBUCION ESPECIAL la define Emilio Margain de la siguiente manera:

"La contribución especial es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica".¹⁹

Sergio Francisco de la Garza define a la contribución especial en los siguientes términos:

"Es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica".²⁰

En este orden de ideas Miguel Acosta Romero, define a la contribución especial de la siguiente forma:

¹⁹ Margain Manatou, Emilio. Op cit p 121.

²⁰ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 17ª ed. México, Porrúa S.A. 1992 p 344.

"Aquella prestación que se exige forzosamente, conforme a la ley, a los particulares que son propietarios de los bienes inmuebles ubicados en una zona o área geográfica, en donde se ejecute una obra pública que provoque una alza de valor en esos bienes, o una mejoría específica en los bienes mismos y que se cobra en proporción al costo de la obra, a la cercanía o lejanía del bien y al monto de este último".²¹

Entonces, del estudio de las definiciones anteriores, es imperativo mencionar las características de esta figura jurídico-tributaria, que como ya quedó establecido, es de reciente creación; las mencionadas características son a saber:

1.- En primer término la contribución especial es una prestación, es decir, deriva de un acto unilateral por parte del Estado. Aún cuando el causante o sujeto pasivo obtiene un beneficio directo de la obra realizada, difícilmente se puede argumentar que tal circunstancia imprime el carácter esencial de contraprestación o da pie para pensar en la existencia de una relación de tipo bilateral. Por el contrario, en este caso el particular jamás solicita el suministro de un servicio determinado ni tal solicitud es requisito indispensable para que el Estado lleve a cabo la obra; simplemente la autoridad a su libre criterio, va seleccionando los sitios que le parecen de atención prioritaria y también a su libre arbitrio determina la naturaleza, el costo y los alcances de los trabajos de urbanización. Por lo tanto el particular se coloca en la hipótesis jurídico-tributaria no buscada, y en ocasiones ni siquiera deseada.

2.- Debe precisarse que las contribuciones especiales se generan como

²¹ Acosta Romero, Miguel. Op cit p 550

consecuencia de la prestación de servicios públicos generales indivisibles, es decir, de servicios que benefician a la totalidad de la población, la única peculiaridad es que presentan para los propietarios de los inmuebles circundantes un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad: el incrementar el valor comercial de sus propiedades.

3.- Otro elemento lo constituye el que los sujetos pasivos de las contribuciones especiales o de mejoras deben poseer un atributo singular que, en cambio, no se requiere para ser contribuyente de cualquier tributo o contribución, usualmente necesita ubicarse dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del propio tributo. Sin embargo, en este caso, previamente a la realización de la hipótesis normativa, el contribuyente debe reunir dos cualidades especiales a saber: la de ser propietario de un bien inmueble y la que dicho bien se ubique dentro del radio de afectación de alguna de las obras de urbanización llevadas a cabo por la administración pública.

4.- Existen dos métodos o procedimientos para determinar el monto de las contribuciones especiales o de mejoras: el que atiende a la plusvalía o incremento no ganado por el propietario beneficiado y el que pretende utilizar esta figura jurídico-tributaria como un instrumento que le permita al Estado obtener la recuperación del costo de las obras de urbanización que ejecute.

5.- Las obras de urbanización que constituyen el hecho generador de las contribuciones especiales se lleva a cabo por decisión unilateral de la

administración pública centralizada, independientemente de cualquier solicitud o gestión que al efecto formulen los particulares presuntamente beneficiados.

De igual manera lo que se paga por la contribución especial no es por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio que determinadas personas han obtenido por la prestación de este servicio.

Por lo que hace al fundamento jurídico de las contribuciones especiales, se tiene que este no se encuentra en la potestad de imperio del Estado, sino en la ventaja que el particular obtiene por la obras que realiza el Estado.

CONTRIBUCION DE MEJORAS

Para el estudio de esta figura jurídico-tributaria, es necesario recurrir a la doctrina para saber y entender el concepto de contribución de mejoras y al respecto se tiene:

"Dalton Hug nos dice en su obra *Principios de la Hacienda Pública* que la contribución por mejoras es una invención norteamericana, y Seligman la define en los términos siguientes: "la contribución por mejoras es una contribución compulsiva proporcional, al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento comprendida para el beneficio común"²²

En este sentido se puede inferir que la contribución de mejoras es una especie de la contribución especial.

Las características de la contribución de mejoras son las siguientes:

- 1.- Es una prestación en dinero.- el contribuyente obtiene un beneficio especial

consistente en el aumento de valor de su bien inmueble, a consecuencia de la obra realizada por el Estado, éste a su vez cobra ese servicio para pagar el costo total o parcial de la obra.

2.- Es una obligación ex- lege.- se aplica el principio de legalidad a este tipo de contribución.

3.- El presupuesto de hecho.- en la contribución de mejoras es la realización de obras por parte del Estado, lo que genera un aumento en el valor de las propiedades vecinas del contribuyente.

4.- El autor del hecho generador es la administración.- en la construcción de una obra pública que va a beneficiar a determinados propietarios, elevando el costo de sus inmuebles.

6.- El monto de su pago debe ser proporcional al incremento no ganado por el sujeto pasivo.

7.- Las obras en la contribución de mejoras se realizan por decisión unilateral del Estado.

La contribución de mejoras deriva de una tesis desarrollada por destacados economistas ingleses durante el último tercio del siglo XIX. La mencionada tesis es comúnmente conocida como "La Teoría del Incremento No Ganado", dicha teoría se puede explicar de la siguiente manera:

Cuando un particular adquiere un bien inmueble ubicado en una zona no urbanizada de determinada ciudad a un precio relativamente bajo, lo hace, por regla

general, con el propósito de especular. La especulación consiste en que si el particular, después de la adquisición, se concreta a esperar, que, debido al inevitable crecimiento de la ciudad; el Estado se ve obligado a llevar a cabo en la zona de urbanización del predio las llamadas obras de urbanización, esto es, el Estado se ve obligado a prestar servicios públicos generales indivisibles, como son: alumbrado público, pavimentación, alcantarillado; etc. Al concluirse estas obras en forma automática e inmediata el predio de que se trata aumenta de valor puesto que, comercialmente hablando, siempre tendrá una mayor cotización los inmuebles ubicados en zonas urbanizadas a diferencia de los que se encuentran en áreas donde no se disfruta de los servicios generales indivisibles. En consecuencia después de un determinado período, el particular ha visto incrementarse el valor en su predio sin haber tenido que realizar ninguna erogación, trabajo o esfuerzo para lograrlo; simplemente se ha concretado a dejar que el tiempo transcurra y a que el Estado tenga que cumplir con el ineludible deber de suministrar los correspondientes servicios público de urbanización. Por lo tanto el particular obtiene un incremento o plusvalía en el valor comercial del inmueble de su propiedad, sin haber hecho absolutamente nada para ganarlo; por eso los economistas ingleses del siglo pasado definieron atinadamente esta situación como la de un "incremento no ganado", puesto que mediante ella se facilitaba el rápido enriquecimiento de los adquirentes de predios en zonas semi urbanas, pero susceptibles de urbanización a corto o mediano plazo.

En consecuencia los autores de esta tesis recomendaron al Estado, que gravara fiscalmente esa ganancia rápida y especulativa. Fue así como en un principio los países anglosajones empezaron a castigar fiscalmente a los propietarios de predios colindantes con las áreas en las que el Estado lleva a cabo tareas de infraestructura. Posteriormente dicha política tributaria fue adoptada por la gran mayoría de los países occidentales incluyendo México. La contribución especial o de mejoras es a grandes rasgos una figura jurídico-tributaria destinada a gravar a los propietarios de bienes inmuebles cuyo valor aumenta como consecuencia de las obras de urbanización y de los servicios públicos generales indivisibles que la autoridad administrativa presta en la zona colindante con el lugar de ubicación de dichos inmuebles.

Sin embargo, en oposición a la tesis del "Incremento No Ganado" ha surgido una segunda tendencia que ha sido adoptada por la Legislación Fiscal Mexicana. Dicha tendencia varía radicalmente en lo referente a la forma de cálculo o de determinación de la base gravable. En efecto, mientras los seguidores de la teoría del "Incremento No Ganado" consideran que debe gravarse indefectiblemente la plusvalía o sea, el aumento en el valor de la propiedad raíz del contribuyente, experimentado como consecuencia de la actividad estatal, la llamada segunda tendencia no se inclina por gravar dicha plusvalía, sino por convertir a las contribuciones especiales en un instrumento al servicio del fisco para lograr la recuperación del costo de las obras y servicios que beneficiaron a los causantes.

A fin de entender la tesis del " Incremento No Ganado" y Recuperación del Costo" se enunciarán las características de cada una y así se tiene que:

" TESIS DEL INCREMENTO NO GANADO"

- 1.- OBJETO GRAVABLE.- Todos los bienes inmuebles ubicados en la periferia de las obras y servicios de urbanización llevados a cabo por el Estado.
- 2.- CONTRIBUYENTES.- Todos los propietarios de los inmuebles en referencia.
- 3.- BASE GRAVABLE.- Plusvalía o utilidad obtenida por cada contribuyente en el valor comercial de su predio como consecuencia de las obras y servicios de urbanización.

"TEORIA DE LA RECUPERACION DEL COSTO"

- 1.- OBJETO GRAVABLE.- Todos los bienes inmuebles ubicados en la periferia de las obras y servicios de urbanización llevados a cabo por el Estado.
- 2.- CONTRIBUYENTES.- Todos los propietarios de los bienes inmuebles en referencia.
- 3.- BASE GRAVABLE.- Costo de las obras y servicios de urbanización distribuido entre los contribuyentes.

Por regla general los servicios y zonas de urbanización constituyen servicios públicos generales indivisibles, que deben ser sufragados, con el rendimientos de los impuestos. Sin embargo si el fisco, además de emplear sus ingresos impositivos para este propósito, obtiene en contribuciones especiales una cantidad equivalente al costo de las propias obras y servicios estará

indudablemente duplicando la carga impositiva destinada a satisfacer la necesidad social.

A pesar de lo anterior, en la Legislación Fiscal Mexicana tanto federal como local, se encuentran múltiples casos de contribuciones especiales basadas precisamente en la debatida tesis de "Recuperación del Costo", como por ejemplo la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en su artículo 52 mismo que señala el monto o porcentaje que deberán pagar las personas físicas o morales que se beneficien por la realización de una obra pública tomando como base el total del valor de dicha obra pública.

Así en el caso de la apertura o el arreglo en una arteria urbana, al mismo tiempo que se consigue una mejora en los medios de comunicación y en la estética de la ciudad, se produce necesariamente una ventaja especial sobre los propietarios de los inmuebles que se confinan en la nueva vía; de lo que se concluye que en estos casos es justo que una parte de los gastos sea soportada por estos últimos en proporción a la especial ventaja que aquel les depara. Esta forma de obligación tributaria toma el nombre de contribución o tributo especial.

Ahora bien, por lo que hace a la definición legal de la contribución de mejoras, el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción II establece:

II.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

De la definición anterior se desprende lo siguiente:

- 1.- El cobro de esta contribución debe fundamentarse en una ley
- 2.- El cobro debe ser general y su pago obligatorio a todos a aquellos propietarios cuyos bienes inmuebles se encuentran en el radio de beneficio de la obra pública que realizó el Estado.
- 4.- El monto de su pago debe ser proporcional al incremento no ganado por el sujeto pasivo.
- 5.- Las obras que se realizan en forma unilateral por el Estado constituyen el hecho generador de la contribución de mejoras.

CONTRIBUCION POR GASTOS

Es aquélla cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implica un gasto público o el incremento del gasto público.

LA CONTRIBUCION DE SEGURIDAD SOCIAL

Es la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados destinada a la financiación del servicio de previsión. El Estado tiene la obligación de proteger a la clase trabajadora por medio de la seguridad social, a través del IMSS, mismo que tiene la facultad económico-coactiva para el cobro de las cuotas obrero-patronales como si se tratara de contribuciones tributarias, la contribución de seguridad social tiene su fundamento en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional, mismas que no son destinadas a cubrir el gasto público.

En principio los impuestos y las contribuciones especiales incluyendo la de mejoras poseen características análogas:

- Se asemejan en cuanto a que ambos tributos derivan de un acto de soberanía del Estado, el que unilateralmente los establece, determina, recauda y administra
- En consecuencia en ambos casos se trata de una prestación.

Ahora si bien es cierto, todas estas similitudes, actos de soberanía, unilateralidad, es una prestación y cobro coactivo; también lo es que existen importantes diferencias entre los impuestos y las contribuciones especiales (incluyendo las aportaciones de seguridad social), tales como:

A) El fruto o rendimiento de los impuestos se destina a la prestación de servicios públicos generales indivisibles, a todos aquellos servicios que de manera global o indiscriminada benefician a la población en general. En cambio, en cuanto a las contribuciones especiales o de mejoras también tiene su origen en la prestación de servicios públicos generales divisibles como en este caso, tales servicios benefician directa y específicamente a un determinado número de particulares; el fruto o rendimiento de esta clase de tributos debe aplicarse no al suministro de nuevos servicios generales divisibles, sino a la recuperación del costo incurrido con el motivo del suministro de servicios específicos que motivaron su cobro.

B) Para ser causante de un impuesto basta con realizar el supuesto normativo o hecho generador del tributo, para serlo de una contribución especial o de mejoras es requisito previo e indispensable poseer el carácter de propietario de un bien

inmueble ubicado dentro del "radio de beneficio" de una obra de urbanización.

c) Mientras el importe en cantidad líquida de los impuestos debe fijarse en proporción al ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por el causante, el de las contribuciones especiales o de mejoras se establece en función del costo de trabajos de urbanización presupuestado y ejecutados por el Estado.

D) Mientras que con los impuestos se persigue sufragar el gasto público global, el Estado, con las contribuciones especiales o de mejoras, sólo persigue la recuperación de los costos de aquellas obras y servicios que, independientemente de que en forma indirecta favorezca a la ciudadanía en general, han beneficiado especialmente a los sujetos pasivos.

2.2.1.4 DERECHOS

En cuanto a esta figura jurídica hay que destacar que la misma, es usada para solventar los servicios particulares o divisibles y estos pueden ser: Derecho adicional sobre la extracción del petróleo, Derecho sobre hidrocarburos; etc.

Lo anterior hace necesario recurrir a la doctrina para entender el concepto de derecho y al respecto Ernesto Flores Zavala señala:

"El derecho es una contraprestación, este término establece la diferencia entre el derecho y el impuesto, porque el impuesto es una prestación, es decir, una cantidad que el particular aporta para los gastos del Estado, pero sin recibir a cambio de ella nada concreto, el derecho es al contrario, una contraprestación, lo que significa que a cambio de la cantidad que el particular paga obtiene un servicio concreto determinado".²³

Cit. por. Acosta Romero, Miguel. Op cit p 545

Los derechos son las contribuciones que paga el sujeto obligado por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, mismos que marca el artículo 2º de la Ley General de Bienes Nacionales; también por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

Para que se consideren derechos las contribuciones que debe pagar el sujeto obligado deben reunir los siguientes requisitos:

- 1.- El cobro de los derechos proviene de la voluntad del sujeto pasivo para solventar la prestación de un servicio.
- 2.- Son contraprestaciones porque el sujeto pasivo se beneficia en forma individual y por ende paga por el servicio solicitado.
- 3.- Los servicios particulares divisibles benefician única y exclusivamente al sujeto pasivo que solicito el servicio.
- 4.- Para ser causante de un derecho basta tener la necesidad o el interés de recibir un beneficio directo.
- 5.- El sujeto pasivo no obtiene plusvalía o incremento patrimonial, como en la contribución de mejoras.

El Estado fundamenta el cobro de los derechos en los servicios prestados por él, en forma particular y divisible; el mencionado servicio debe ser prestado por el Estado a petición del usuario.

Ahora bien, las características de los derechos son a saber:

- 1.- Su cobro debe fundamentarse en una ley

2.- El servicio público debe ser prestado únicamente por el Estado a petición del interesado

3.- El pago debido al servicio prestado por el Estado es obligatorio para el sujeto pasivo quien solicito el servicio

4.- El pago debe ser proporcional y equitativo es decir, el pago debe guardar proporción al costo del servicio que es prestado por el Estado

5.- Los derechos cubren servicios particulares divisibles.

Por lo que hace a la definición jurídica de los derechos, el Código Fiscal de la Federación de 1938, en su artículo 3º los definía en los siguientes términos:

"Las contraprestaciones requeridas por el Poder Público en pago de servicios administrativos prestados por el".

El Código Fiscal de la Federación de 1967 en su artículo 3º los definía:

"Las contraprestaciones establecidas por el Poder Público, conforme a la ley, en pago de un servicio".

En este sentido, el actual Código Fiscal del Federación en su artículo 2º fracción IV define a los derechos de la siguiente manera:

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en la 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.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.

Lo anterior conduce a determinar que la naturaleza jurídica de los derechos encuadran en las contribuciones establecidas en la ley, a través de una disposición general abstracta e impersonal que emana del Poder Legislativo.

De lo anterior se establecen claras diferencias entre contribuciones y derechos que a continuación se detallan:

A) El cobro de los derechos proviene de un acto de voluntad del sujeto pasivo que ocurre por decisión propia a la autoridad administrativa, espontáneamente y así por convenir a sus intereses, a solicitar la prestación de un servicio. En cambio en el caso de las contribuciones especiales o de mejoras es el Estado el que

unilateralmente, y sin estar obligado a tomar en cuenta la voluntad o los intereses del sujeto pasivo, decide y ejecuta obras y servicios que dan origen al tributo.

B) Mientras que los derechos constituyen, por esencia una contraprestación, las contribuciones especiales o de mejoras son, por esencia, una prestación. Es decir resultan dos figuras jurídico-tributarias radicalmente opuestas en cuanto a la naturaleza de las obligaciones a satisfacer por el causante.

C) Mientras los servicios particulares divisibles amparados por los derechos única y exclusivamente benefician al sujeto pasivo, ahora bien los servicios generales indivisibles amparados por las contribuciones especiales benefician al sujeto pasivo de manera directa y específica, pero también a toda la comunidad.

D) Para ser causante de un derecho basta tener la necesidad o el interés de solicitar y recibir un servicio directo, de variada naturaleza, del Estado. En cambio ya se señaló, para convertirse en sujeto de una contribución especial de mejoras es requisito previo e indispensable poseer el carácter de propietario de un bien inmueble dentro del radio de beneficio.

E) Es necesario consignar que, mientras el usuario de los servicios que se cobran a través de derechos no obtiene con tal motivo una plusvalía o incremento patrimonial, el sujeto pasivo de las contribuciones especiales o de mejoras debe encontrarse siempre, y por definición, dentro de esta hipótesis, entonces se tiene que los derechos no van a gravar la plusvalía o el incremento patrimonial.

De este modo, es necesario también mencionar las diferencias que existen

entre los derechos y los impuestos:

DERECHOS:

- Derivan de un acto de voluntad del particular hacia el Estado para solicitar la prestación de un servicio que lo beneficie de manera directa y específica
- Es una contraprestación porque el sujeto pasivo solicita al Estado la prestación de un servicio público particular divisible y tiene que pagar por este
- El importe o la cuota se establece en función del costo del servicio público particular divisible
- El cobro del derecho se origina por un acto de voluntad del sujeto pasivo porque solicita al Estado la prestación de un servicio público particular divisible

IMPUESTOS:

- El cobro de los impuestos sólo lo puede efectuar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- Los impuestos son destinados para sufragar los servicios públicos generales indivisibles
- El fundamento de los impuestos se encuentra en el artículo 31 fracción IV Constitucional
- El impuesto es una prestación, no hay contraprestación como en los derechos.

2.2.1.5 APROVECHAMIENTOS

En este orden de ideas, toca el turno para hacer un análisis somero de esta figura jurídica, la doctrina no ha desarrollado la naturaleza jurídica de esta figura,

por lo que se analizará el aspecto legal de los aprovechamientos.

El Código Fiscal de 1966 los definía en su artículo 5º como:

"Los demás ingresos ordinarios, del Erario Fiscal no clasificables como impuestos, derechos y productos, los rezagos que son los ingresos federales que se perciben en año posterior al que en el crédito sea exigible, y las multas".

El Código Fiscal de 1967, en su artículo 5º los definía diciendo: "Son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público no clasificados como impuestos, derechos o productos".

De los conceptos anteriores se desprende lo siguiente:

- 1.- Son un conjunto de ingresos fiscales únicamente no cobrados
- 2.- Generalmente era un castigo por el incumplimiento de las obligaciones administrativas y dentro de este concepto encuadran recargos, multas.

Ejemplos: multas, indemnizaciones etc.

El actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 3º define a los aprovechamientos de la siguiente manera:

ART.- 3º Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de los financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen

con relación a aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Los aprovechamientos no son una categoría específica de los ingresos públicos, ni mucho menos de contribuciones, sino una clasificación que reciben los ingresos heterogéneos que no se pueden reducir a los definidos por el artículo 3º primero y segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Los aprovechamientos son definidos por exclusión, esto es, como ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

La diferencia entre aprovechamientos e impuestos es la siguiente:

APROVECHAMIENTOS:

- Son ingresos que percibe el Estado en sus funciones de derecho público
- Las sanciones que no provengan de contribuciones siguen siendo aprovechamientos

IMPUESTOS:

- El impuesto sólo lo puede cobrar la administración activa o centralizada
- Con el rendimiento de los impuestos se sufragan servicios públicos generales indivisibles
- El impuesto es un acto de soberanía del Estado, en los aprovechamientos, el

Estado percibe estos ingresos por el desarrollo de sus funciones de Derecho Público

- En el impuesto no hay contraprestación

2.2..1.6 PRODUCTOS

Para entender lo que son los productos es necesario recurrir a la doctrina la cual menciona que:

"En la doctrina financiera para que se consideren productos todos aquellos ingresos que perciben los entes públicos en el ejercicio de sus actividades que no suponen el ejercicio de una autoridad respecto a los habitantes de la comunidad."²⁴

El código fiscal de la Federación de 1967, los definía en su artículo 4º diciendo:

"Son productos los ingresos que percibe la federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias del derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales".

Analizando la definición que da el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 3º último párrafo establece, respecto de los productos que:

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

El concepto de producto se puede dividir en dos clases:

1.- Es una contraprestación por servicios que presta el Estado en sus funciones de

De la Garza, Sergio Francisco. Op cit p 244

derecho privado.

2.- Contraprestaciones por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado del Estado. Esta clase de bienes están enumerados en el artículo 3º de la Ley General de Bienes Nacionales, como por ejemplo: la explotación de tierras y aguas, arrendamiento de tierras locales, utilidades como la Lotería Nacional para la Asistencia Pública etc.

Como es bien sabido, el Estado puede actuar frente a los particulares, tanto en relaciones de suprasubordinación, como de coordinación. En el primer caso el Estado actúa protegiendo el interés colectivo, haciendo uso de sus atribuciones a través de sus actos de autoridad tales como órdenes, prohibiciones, reglamentaciones e imponiendo unilateralmente su voluntad, en un plano de superioridad en relación con los particulares.

En el segundo caso, el Estado como un simple particular actúa y sus relaciones con los particulares se regulan por normas de derecho privado en un plano de igualdad. Los ingresos que el Estado obtiene en sus relaciones con los particulares en un plano de igualdad se consideran productos.

En la anterior situación el Estado actúa como persona privada y sus derechos y obligaciones se rigen por las estipulaciones del contrato, las cuales no son propiamente objeto de estudio de derecho fiscal ya que en esos casos el Estado obtiene ingresos por la aplicación de una ley fiscal.

Como los productos no son créditos fiscales, el último párrafo del artículo 145

del Código Fiscal de la Federación establece: "En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos".

Los contratos y concesiones elaborados entre el Estado en su carácter de persona privada por una parte y los particulares por la otra, se rigen preferentemente por el Derecho Privado, con las modalidades que les impone el derecho administrativo.

Lo estipulado en los contratos celebrados por la autoridad y particulares, al igual que los celebrados únicamente entre particulares deben acatar ineludiblemente disposiciones de derecho común, como es que tengan un objeto lícito, o sea que no contraríen las leyes del orden público.

Los productos con base en el artículo 3º del actual Código Fiscal de la Federación no están sujetos al principio de legalidad en virtud de que se encuentran regulados por los contratos o convenios correspondientes.

En la segunda parte del artículo 3º tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación es cuando los productos provienen del uso, aprovechamiento, o enajenación de los bienes del dominio privado del Estado. El uso o aprovechamiento de bienes de dominio privado, es generalmente concesionado, permitiendo o autorizando a particulares, por la secretaría de Estado que corresponda. A ella incumbe el otorgamiento de la concesión, su cumplimiento o rescisión, sin intervención del fisco, pues el Estado en estas situaciones no obtiene

ingresos por la aplicación de una ley tributaria.

La diferencia entre productos e impuestos es la siguiente:

PRODUCTOS:

- Es una contraprestación por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado
- El cobro de estos aprovechamientos se fundamenta en el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado del Estado
- El origen de estos ingresos se encuentra en el contrato o convenio correspondientes al uso o aprovechamiento de bienes del dominio privado del Estado.

IMPUESTOS:

- En los impuestos no hay contraprestación
- Los impuestos derivan de un acto unilateral del Estado, no hay contrato o convenio con el sujeto pasivo obligado al pago
- Con los impuestos se sufragan servicios públicos generales indivisibles
- El impuesto encuentra su fundamento en el artículo 31 fracción IV Constitucional.

En consecuencia, hay tributos que son de pago forzoso y los que no son de pago forzoso, es decir, la contribución es el género y el tributo es la especie, a su vez el tributo se divide en contribuciones de pago forzoso y se pueden clasificar de la siguiente manera:

CONTRIBUCIONES DE PAGO FORZOSO:

- IMPUESTOS
- DERECHOS
- CONTRIBUCIONES ESPECIALES.- que a su vez se subdividen en:
 - CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Estas contribuciones se encuentran reguladas por la ley, tiene que ser proporcionales y equitativas por ende son de pago forzoso.

CONTRIBUCIONES DE PAGO NO FORZOSO:

- PRODUCTOS: En los productos estas contribuciones se originan por un contrato o convenio de los particulares con el Estado en sus funciones de derecho público.

- APROVECHAMIENTOS:

Estas contribuciones no se encuentran reguladas por la ley y por ende no son de pago forzoso.

2.2.2 LEY DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

En 1934 durante la realización del primer congreso mexicano de Derecho Industrial, se designo una comisión para la elaboración del proyecto de la Ley del Seguro Social, aceptándose en principio que debía organizarse con fines de lucro con administración y funcionamiento tripartita, sería único y obligatorio, tendría

proyección nacional y protegería a todos los campesinos y trabajadores de la industria y del comercio amparando riesgos, enfermedades laborales y generales, maternidad, cesantía, vejez e invalidez, muerte y ayuda educacional.

En 1938 el Presidente Lázaro Cárdenas envía a la Cámara de Diputados y Senadores una iniciativa de la Ley del Seguro Social sin que ésta sea aprobada. Más tarde en 1942, el Presidente Manuel Avila Camacho también envía un proyecto de ley a las Cámaras en el mismo sentido, es aprobado, y en enero de 1943 se publicó como ley.

La Ley del Seguro Social estaba destinada principalmente a las relaciones laborales del trabajo urbano; sin embargo en su artículo 6º facultaba su extensión al régimen rural. Así con base en ese artículo en el año de 1954, el entonces presidente de la República Adolfo Ruiz Cortinez implanta el seguro social al campo en los Estado de Sonora, Baja California y Sinaloa, fijándose la cotización en el número de hectáreas labradas.

Esta legislación sufrió varias reformas a fin de hacer más eficaz su cumplimiento y más amplia en sus postulaciones, dichas reformas ocurrieron en las siguientes fechas:

- 4-XI-1944
- 30-IX-1947
- 3-II-1949
- 29-XII-1956

- 30- XII-1970

Esta legislación se vio abrogada por la nueva ley que entró en vigor el 1º de abril de 1973 donde amplió el radio de aplicación y las prestaciones, reestructurándose también la metodología de la ley; este último ordenamiento se ha reformado varias veces para adecuar los mínimos de pensión.

Desde entonces el derecho de la seguridad social adquirió autonomía, separándose del derecho del trabajo, aunque íntimamente relacionado con éste, por lo que ambas disciplinas son raíces fundamentales del derecho social positivo.

Ahora bien para que el IMSS funcione a su capacidad se tiene que su financiamiento es tripartita, es decir participan para su sostenimiento Estado, patrón y trabajadores y al respecto la doctrina establece lo siguiente:

"Las aportaciones, como en los casos de los proyectos anteriores, sería tripartita y se constituiría un establecimiento público encargado del servicio el que debería ser descentralizado para garantizar una prestación eficaz. Tendría personalidad jurídica, autonomía, no perseguiría fines lucrativos y su composición tripartita - Estado, patrones y trabajadores-".²⁵

De lo anterior es importante mencionar que para su financiamiento es necesario como lo establece la doctrina que sea tripartita, que intervenga el Estado, el patrón y el trabajador, a esta intervención la doctrina la llama aportación de seguridad social, las aportaciones de seguridad social se pueden subdividir de la siguiente manera: las cotizaciones de los seguros, cuando se trate de que los patrones coticen, esto hace que se eleven los precios y a la postre recaen sobre una masa

Ibíd. p. 103

indeterminada de consumidores, en este aspecto son equiparables estas cotizaciones a los impuestos indirectos; cuando los trabajadores cotizan, se provoca una disminución en el consumo individual que no ha de estimarse incluido dentro de la segunda distribución de la renta; y cuando el Estado cotiza, basa su cotización en los impuestos, de esta forma se tiene que recurrir a la doctrina para entender la diferencia que hay entre los términos de cuota y contribución a respecto se tiene:

" En la Ley Mexicana del Seguro Social se distingue el concepto de cuota del de contribución. En efecto; el primero queda referido a los aportes < porción o partes> que patrones y trabajadores deben cubrir al Instituto, y el segundo, se emplea para indicar los aportes a cargo del Estado".²⁶

Todo lo anterior permite hacer el análisis respectivo a la Ley del Seguro Social, la que rige actualmente en el país para lo cual es necesario mencionar primero los artículos que la sustentan. De esta forma se tiene que la Ley del Seguro Social es de aplicación general como lo establece su artículo 1º que a la letra dice:

ART. 1º.- La presente ley es de observancia general en toda la República, en la forma y términos que la misma establece.

En la misma Ley se hace referencia que se trata de un servicio público descentralizado, prestado precisamente por organismos públicos descentralizados; misma afirmación que se encuentra expresada en los artículo 3º y 5º de la ley en

Conferencia Interamericana de Seguridad Social, Manual número 2. Métodos de percepción de las Cotizaciones del Seguro Social en las Américas. Secretaría General de Ginebra, 1952. p. 21.

estudio que a la letra dicen:

ART. 3º.- La realización de la seguridad social está a cargo de entidades o dependencias públicas federales o locales y de organismos descentralizados, conforme a lo dispuesto por esta ley, y demás ordenamientos legales sobre la materia.

ART. 5º.- La organización y administración del seguro social, en los términos consignados en esta ley está a cargo del organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propios, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social.

De todo lo anterior se tiene, que si es un organismo público descentralizado el que se encarga de la prestación del servicio de seguridad social que corresponde al Estado, entonces se debe atender lo referente a su financiamiento y estructura del mismo organismo, por lo que respecta a las cuotas del IMSS el artículo 32 en su primer párrafo de la ley mencionada establece:

ART. 32.- Para los efectos de esta ley, el salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios.

Del anterior artículo se desprende que la autonomía del IMSS como organismo descentralizado da pauta para que el mismo Instituto establezca y determine la forma de cotizar o de aportar para cubrir los gastos de la seguridad social.

ART. 44.- El patrón al efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, deberá retener las cuotas que a éstos les corresponde cubrir.

El anterior artículo en su primer párrafo delega facultades al patrón para que este retenga la parte proporcional al pago de las cuotas que debe cubrir el trabajador.

A su vez el artículo 267 y 268 de la ley en estudio establece lo siguiente con respecto a las cuotas que deben cubrir los trabajadores y se tiene que:

ART. 267.- El pago de las cuotas, los recargos y los capitales constituidos tienen carácter fiscal.

ART. 268.- Para los efectos del artículo anterior, el Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente ley y sus disposiciones reglamentarias.

De los artículos anteriores se establece que el IMSS tiene autonomía para establecer y cobrar las cuotas que el trabajador se ve obligado a pagar por la prestación del servicio de seguridad social, mismo servicio que es prestado por un organismo descentralizado, autónomo, con patrimonio propio y que realiza una actividad que no es ajena al Estado, pero que tampoco el Estado la puede cubrir en su totalidad; por lo que el Estado ha recurrido a investirlo de autonomía.

Lo anterior da pauta para que se establezca la diferencia que existe entre "potestad tributaria" y "competencia tributaria".

ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO
SECRETARÍA DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL
INSTITUTO MUJERES Y NIÑOS

"POTESTAD TRIBUTARIA".- Consiste en la facultad omnimoda de crear tributos, facultad que puede o no ir acompañada de la competencia de cobrarlos.

"COMPETENCIA TRIBUTARIA".- Supone el ejercicio concreto de la potestad tributaria, es decir, el cobro directo del gravamen, ya creado, que puede o no coincidir con la persona del Estado, es decir, con el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

Lo escrito con antelación ofrece la posibilidad de que personas ajenas a la persona del Estado, puedan convertirse en acreedores de tributos, como es el caso del IMSS; los ingresos que perciben estos organismos descentralizados y que la doctrina y la legislación comparada les dan el término de parafiscales; la competencia parafiscal de estos entes, está acordada con base a la sustancia intrínseca del gravamen.

La estructura del Instituto se resuelve en los cuatro órganos siguientes:

- a) ASAMBLEA GENERAL
- b) CONSEJO TECNICO
- c) COMISION DE VIGILANCIA
- d) DIRECCION GENERAL.

a) ASAMBLEA GENERAL.- Es la autoridad suprema y se integra por 30 miembros, designados: 10 por el Ejecutivo Federal, 10 por la organizaciones de los trabajadores, y 10 por las de los empresarios. Sus funciones principales de acuerdo al artículo 250 son: discutir anualmente, para su aprobación o modificación en su

caso, el estado de ingresos y gastos, el balance contable, el informe de actividades presentado por el Director General, el programa de actividades y el presupuesto de ingresos y egresos para el año siguiente, así como el informe de la comisión de vigilancia.

Cada tres años, la propia asamblea conocerá, para su aprobación o modificación, el balance actuarial que presente cada trenzo del consejo técnico.

b) CONSEJO TECNICO.- Es el representante legal y administrador del Instituto, sus funciones principales de acuerdo al artículo 252 son: El Consejo Técnico será el representante legal y administrador del Instituto y estará integrado hasta por 12 miembros, correspondiendo designar cuatro de ellos a los representantes patronales en la asamblea general, cuatro a los representantes de los trabajadores y cuatro a los representantes del Estado, con sus respectivos suplentes. El ejecutivo federal, cuando lo estime conveniente podrá disminuir a la mitad la representación estatal. Sus principales funciones son: el Consejo Técnico tendrá las atribuciones siguientes: decidir sobre las inversiones de los fondos del Instituto, con sujeción a lo previsto en esta ley y sus reglamentos, excepto los provenientes del seguro de retiro; vigilar y promover el equilibrio financiero de todos los ramos de aseguramiento comprendidos en esta ley; resolver sobre las operaciones del Instituto, exceptuando aquéllas que por su importancia ameriten acuerdo expreso de la Asamblea General, de conformidad con lo que al respecto determine esta ley y el reglamento; establecer y suprimir delegaciones, subdelegaciones y oficinas

para cobros del instituto, señalando su circunscripción territorial; convocar a Asamblea General ordinaria y extraordinaria; discutir y, en su caso, aprobar el presupuesto de ingresos y de egresos, así como el programa de actividades que elabore la Dirección General; etc.

c) **COMISION DE VIGILANCIA** .- Se compone de 6 miembros, 2 por cada uno de los sectores que forman la Asamblea y 6 suplentes.

Sus funciones previstas en el artículo 255 son: vigilar que las inversiones se hagan de conformidad con las disposiciones de esta ley y sus reglamentos; practicar la auditoría de los balances contables comprobar los avalúos de los bienes materia de operaciones del Instituto; sugerir a la Asamblea y al Consejo Técnico, en su caso, las medidas que juzgue convenientes para mejorar el funcionamiento del seguro social; presentar ante la Asamblea General un dictamen sobre el informe de actividades y los estados financieros presentados por el Consejo Técnico para cuyo efecto éstos les serán dados a conocer con la debida oportunidad; y en casos graves y bajo su responsabilidad, citar a asamblea general extraordinaria.

d) **DE LA DIRECCION GENERAL**.-El Director General será nombrado por el Presidente de la República, debiendo ser mexicano por nacimiento. Y tendrá las siguientes atribuciones: Presidir las sesiones de la Asamblea General y del Consejo Técnico, ejecutar los acuerdos del propio Consejo; representar al Instituto Mexicano del Seguro Social como organismo fiscal autónomo, ante todas las autoridades con la suma de facultades generales y especiales que requiera la ley; presentar

anualmente al Consejo el informe de actividades, así como el programa de labores y el presupuesto de ingresos y de egresos para el siguiente período; presentar anualmente al Consejo Técnico el balance contable y el estado de ingresos y de egresos; presentar cada tres años al consejo técnico el balance actuarial; etc.

Las funciones principales del Instituto están previstas en el artículo 240 de la Ley del seguro Social: El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene las facultades y atribuciones siguientes: Administrar los diversos ramos del seguro social y prestar los servicios de beneficio colectivo que señala la ley, satisfacer las prestaciones, que se establecen en la ley; invertir sus fondos con las disposiciones de esta ley; adquirir bienes muebles, para los fines que le son propios; etc

En consecuencia los ingresos que percibe este organismo descentralizado y autónomo que se basa en las cotizaciones obrero-patronales, parece adecuado para provocar la desviación de estos ingresos ya que no son para cubrir el gasto público general, sino para solventar el financiamiento del propio organismo.

CAPITULO III

EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL COMO ORGANISMO FISCAL AUTONOMO PARA EL COBRO DE LAS CUOTAS OBRERO-PATRONALES

EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL COMO ORGANISMO FISCAL AUTONOMO PARA EL COBRO DE LAS CUOTAS OBRERO-PATRONALES

La base económica del sistema del seguro social se constituye por las aportaciones que, con el carácter de cuotas, hacen el Estado, los trabajadores y los patrones. De este modo se obtiene, que la primera de ellas se origina por el ejercicio del gasto público que efectúa el erario federal para coadyuvar al sostenimiento del sistema y como una aportación de la sociedad al mejoramiento de sus componentes. En cambio las otras dos aportaciones implican una determinación de créditos fiscales, mediante la responsabilidad del patrón en liquidar ambas al Instituto.

Las aportaciones que son destinadas a sufragar el mantenimiento del Instituto tienen el carácter de fiscal, con base en la Ley del Seguro Social publicada el 12 de marzo de 1973, dicha reforma establece que tienen carácter fiscal el pago de cuotas, recargos y capitales constitutivos que los patrones y trabajadores deben enterar al IMSS. Al efecto el IMSS, es calificado como organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida.

Ahora bien, el término organismo fiscal autónomo se empleó por primera ocasión en el decreto que reformó el artículo 135 de la Ley del Seguro Social, que expidió el presidente Manuel Avila Camacho en uso de sus facultades extraordinarias de fecha 4 de noviembre de 1949.

Para adentrarse en este análisis es preciso señalar que todo hecho generador del crédito fiscal conduce a una relación jurídico-tributaria, que como cualquier otra obligación de carácter jurídico tiene como elementos: un sujeto activo que puede exigir el cumplimiento de la prestación, otro sujeto pasivo obligado a cumplir dicha prestación y el objeto de la misma que será la referida prestación, la cual se puede presentar en una obligación de dar, hacer, no hacer, no tolerar.

Normalmente el sujeto activo es una autoridad revestida de plenas atribuciones y es el encargado de vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales, así como de exigir la plena satisfacción del interés fiscal.

Una vez que se ha establecido que el IMSS presta un servicio público, que es un organismo descentralizado y que está considerado como un organismo fiscal autónomo para el cobro de las cuotas obrero-patronales, se enumerarán las características de los organismos fiscales autónomos cuyos ingresos tengan la calidad de créditos fiscales; a saber:

- 1.- Son organismos distintos de las dependencias fiscales que tengan la calidad de receptores de créditos fiscales, como es el caso de Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 2.- Actúan de acuerdo con la ley a la realización de fines legales, esto es, atienden al cumplimiento de la norma.
- 3.- Por disposición legal son administradores de sus propios tributos como es el caso del IMSS.

4.- Al mismo tiempo necesitan satisfacer las necesidades públicas de carácter específico, por medio de los recursos que los particulares les proveen.

5.- Por las razones antes mencionadas se convierten en órganos de autoridad y sólo pueden realizar actuaciones dentro del marco legal.

Como consecuencia de las modificaciones de que fue objeto la Ley del Seguro Social, el organismo denominado IMSS se convirtió en fiscal autónomo en cuyo caso adquirió una doble naturaleza que debe ser analizada.

En primer término, el Instituto para la organización y administración de los servicios de seguridad social, adquiere la calidad de organismo descentralizado por servicios y al mismo tiempo para determinar, cuantificar, liquidar y recaudar adeudos fiscales se reviste de las cualidades antes mencionadas de organismo fiscal autónomo. Al respecto la doctrina menciona:

"Este organismo autónomo ha sido declarado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que tiene el carácter de autoridad, con las características que ello representa. Así tenemos la siguiente jurisprudencia: A partir de la reforma del artículo 135 de la Ley del Seguro Social, establece la facultad del IMSS para determinar el monto de las cuotas obrero-patronales que deben cubrirse para atender los servicios que presta, es de estimarse que el propio Instituto actúa como organismo fiscal autónomo y que, por tanto, tiene el carácter de autoridad para los efectos del amparo que contra el se interponga. Apéndice de Jurisprudencia, 1917-1967 2ª Sala. pág. 290".²⁷

Las características de autoridad de que se encuentra investido el IMSS son muy importantes y no pueden fusionarse con las que tiene el citado organismo para

Moreno Padilla, Javier. Op cit V. IV p 45

prestar el servicio público de seguridad social, sirva el ejemplo: por una confusión en la naturaleza jurídica del organismo el Consejo Técnico a revestido de características de autoridad a organismos inferiores del mismo, encargados de la determinación de adeudos tributarios, y esta confusión se presta por querer identificar las facultades que tiene como organismo fiscal autónomo y esto es totalmente equívoco. Al respecto la doctrina establece lo siguiente:

"La Ley del Seguro Social adopta un sistema mixto para designación de funcionarios del Instituto. En algunos casos interviene la administración pública central y en otros es el propio Instituto quien los designa directamente".²⁶

De lo anterior se desprende que no es la Ley del Seguro Social la que adopta el sistema mixto, sino que es la falta de análisis de las funciones en las instituciones la que ha provocado la referida confusión.

El Instituto puede organizar sus dependencias y expedir sus reglamentos interiores, y ello lo está haciendo por medio del Consejo Técnico, también es cierto que estas facultades se concentran estrictamente en la posibilidad de prestar servicios públicos de seguridad, esto es, en calidad de organismo descentralizado, porque el Consejo Técnico no obstante de ser el representante legal y el administrador del Instituto, no puede proveer en la esfera administrativa el estricto cumplimiento de las leyes, como lo dispone la fracc I del artículo 89 Constitucional y que esta facultad le está reservada únicamente al titular del Ejecutivo Federal.

²⁶ Ibid. p. 80.

Esto da pauta para establecer, que si el IMSS tiene la calidad de autoridad entonces debe circunscribir sus actos a la esfera de legalidad, misma que se encuentra soportada jurídicamente en los artículos 14 y 16 Constitucionales; y sólo el titular del Ejecutivo puede reglamentariamente crear las dependencias que van a encargarse de la determinación, liquidación y cobros de las deudas fiscales, así el Consejo Técnico no puede alcanzar estas atribuciones, ya que las mismas no se presentan por ser, precisamente el IMSS un organismo descentralizado que esta sujeto a la administración pública central es decir, el IMSS no puede tomar atribuciones como si fuera la administración pública centralizada, sino que esta sometido a la dirección y lineamientos que la misma administración central le establezca, aunque el IMSS sea un organismo fiscal autónomo, de aquí que sea importante establecer la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social.

Ahora bien si el IMSS está considerado como organismo descentralizado por servicios, también fiscal y autónomo, de esta manera las instituciones de seguro deben quedar sometidas al control financiero y administrativo de los poderes públicos, es importante con respecto a esto, hacer referencia a lo establecido en la doctrina:

"IMSS SU CARACTER DE ORGANISMO FISCAL AUTONOMO NO MODIFICA SU NATURALEZA JURIDICA DE ORGANISMO DESCENTRALIZADO.- La circunstancia de que el artículo 135 de LSS. (cuyo contenido normativo reproduce sustancialmente los artículos 267, 268 y 271 de la vigente ley), otorga al IMSS la calidad de organismo fiscal autónomo y que como tal tenga facultades para realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares, así como para imponer a estos en acatamiento de sus determinaciones, sólo significa que en este limitado

ámbito de su actuación y precisamente para las finalidades previstas por el mencionado precepto legal, está investido de carácter de autoridad. Estas atribuciones se han considerado necesarias para el resguardo de la eficaz protección del servicio público obligatorio que le compete, en nada modifica su intrínseca estructura legal del organismo público descentralizado con personalidad jurídica propia y por lo tanto, como entidad separada de la administración central. Amparo Directo 1262/69 IMSS 04-IV-1973,5 votos ponente: Pedro Guerrero Martínez. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Visible en el informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1973 2ª Sala p.115-116".²⁹

De acuerdo con todo lo anterior es posible sostener que las aportaciones de seguridad social denominadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina como contribuciones parafiscales, a favor del IMSS, constituyen una especie de tributos autónomos, esto es, diferentes según ya se apuntó de los impuestos, derechos, y aprovechamientos, equiparándose en gran medida a las contribuciones especiales, las contribuciones parafiscales, son una especie de tributos que si bien no los regula y contempla el Código Fiscal de la Federación, sólo las enuncia; también lo es que su existencia y caracteres han sido reconocidos por el alto tribunal, es decir, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Así pues, se puede concluir que las contribuciones parafiscales se asemejan a las contribuciones especiales, en oposición a impuestos y derechos por lo siguiente:

- a) Deben estar contenidos en una ley.
- b) Son obligatorios como consecuencia de ser obligaciones ex-lege

²⁹ Angeles Espino, Tedoro y Tron Petit, Juan Claudio. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años. Tribunal Fiscal de la Federación p. 931-940.

c) Necesariamente es una contraprestación y por ende produce beneficios específicos o ventajas especiales a los trabajadores, sin que estos beneficios lleguen a ser directamente proporcionados al monto de las cuotas

d) Su único destino o finalidad es sostener o financiar una actividad o servicio concreto, que en este caso es la seguridad social, actividad del Estado delegada por la Ley del Seguro Social al Instituto

e) En las aportaciones de seguridad social, parte son cubiertas por el beneficiario del seguro, como es el caso de cuotas relativas al seguro de enfermedades y maternidad, así como el seguro de invalidez, cesantía en edad avanzada y muerte del asegurado y del pensionado.

Son notas características y exclusivas de las aportaciones de seguridad social las siguientes:

a) Los ingresos que por concepto de cuotas obrero-patronales, son establecidas y cobradas por el IMSS, por ser un organismo autónomo no son destinadas a cubrir el gasto público, ya que su origen jurídico se encuentra en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional, por lo que difiere de la obligación fiscal que establece el artículo 31 fracción IV del ordenamiento en estudio, mismo artículo que establece la obligación de los mexicanos para contribuir con el gasto público del Estado.

b) Como ya se mencionó, para el sostenimiento del servicio de seguridad social la cooperación es tripartita, es decir, participan el patrón el trabajador y el Estado, en este orden de ideas la contribución del patrón y del trabajador se encuentran

reguladas por la Ley del Seguro Social; no pasa lo mismo con la contribución estatal.

c) Lo anterior no sucede con los impuestos, ya que en los mismos no hay contraprestación, como acontece con las aportaciones de seguridad social, tampoco hay un beneficiario directo como en las mencionadas aportaciones de seguridad social.

d) El carácter del impuesto es obligatorio para toda persona cuya actividad encuadre dentro del hecho generador del impuesto; en las aportaciones de seguridad social, los únicos obligados al pago son el patrón y el trabajador, ya que como se estableció, la contribución estatal no se encuentra regulada.

3.1. LAS CUOTAS OBRERO-PATRONALES Y LOS CAPITALS CONSTITUTIVOS.

El servicio de la seguridad social que es prestado en forma indirecta por el Estado a través de un organismo descentralizado denominado IMSS, considerado como fiscal y autónomo para el cobro de las cuotas obrero-patronales, que son los ingresos que necesita percibir el IMSS para sufragar los gastos que se originan en el mismo organismo, por la prestación del servicio público; ha originado tanto en la doctrina como en la legislación y en la práctica académica una confusión en cuanto a su naturaleza jurídica. misma que se tratará de explicar en la presente investigación.

Lo anterior permite establecer que tan pronto como se tuvo conocimiento de estos ingresos y que por el crecimiento de las necesidades sociales, por ende de los gastos que se presentaron, se desarrollo principalmente en España, los llamados ingresos de "parafiscalidad", que no figuraban en el presupuesto general del Estado, que estaban afectados a un gasto directo y específico y que eran recaudados por organismos distintos a los propiamente fiscales.

Debido a esta situación se crearon los organismos que debieran captar estos ingresos y al mismo tiempo realizarían el gasto afectado a un fin determinado, en cuyo caso el organismo recaudador se convertía en autoridad por disposición legal, con todas las implicaciones legales que estos representan.

En la doctrina como en la legislación ha quedado establecido, desde hace cierto tiempo, la llamada "parafiscalidad", considerándose como tal al régimen que regula el financiamiento de los organismos que no forman parte de la administración central, y se tiene como ejemplo: el servicio de seguridad social, pago a las cámaras mineras industriales; en este caso se atenderá al servicio de seguridad social y al respecto por carga parafiscal se entiende lo señalado por la doctrina:

"A las aportaciones establecidas en la ley en favor de personas jurídicas de derecho público distintas de la administración centralizada y a cargo de los afiliados a dichas entidades, con el objetivo específicamente determinado de financiar los gastos del ente receptor".³⁰

En efecto, las figuras parafiscales, cuya existencia obliga a la determinación de

³⁰ De la Cueva, Arturo. Justicia, Derecho y Tributación. México, Porrúa S.A. 1988 p 216.

su naturaleza, generalmente señalada como no tributaria, toda vez que no encuadra en los supuestos de la naturaleza impositiva, por ende animan a escribir sobre las mismas, toda vez que repercuten en el obligado al pago de ésta figura. Lo anterior conduce a una compleja situación que se ha presentado para describir a la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, misma que se origina esencialmente por el hecho de que la legislación no ha ubicado correctamente a esta clase de tributos, por lo que existe hasta cierto punto una problemática entre los estudiosos de esta materia porque cada investigador la analiza desde diferentes puntos de vista.

Ahora bien, para determinar la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad, hay que establecer primero que nacen jurídicamente del artículo 123 fracción XXIX Constitucional y no del artículo 31 fracción IV del mismo ordenamiento, que establece la obligación de contribuir al gasto público; es de esta forma que doctrinariamente las aportaciones de seguridad social han sido clasificadas dentro de las contribuciones especiales, mismas se pueden establecer de la siguiente manera:

- a) CONTRIBUCION DE MEJORAS
- b) CONTRIBUCION POR PAGO
- c) CONTRIBUCION DE SEGURIDAD SOCIAL

a) CONTRIBUCION DE MEJORAS.- Es la más conocida y la más ampliamente

utilizada. Es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales.

b) **CONTRIBUCION POR PAGO.**- Es menos utilizada que la anterior. Es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implica un gasto público.

c) **CONTRIBUCION DE SEGURIDAD SOCIAL.**- Algunos países como Uruguay, Brasil y Argentina organizan jurídicamente las cuotas del seguro social bajo el régimen de la contribución especial. Así lo prevee también el modelo del CTAL (Código Tributario para América Latina); en México en 1985 se incorporo esta contribución al Código Fiscal de la Federación, bajo el nombre de aportaciones de seguridad social.

Ahora bien, sostener como lo establece Francisco de la Garza, que se tratan de contribuciones parafiscales o paratributarias porque son obligaciones de derecho público, pero que benefician sólo aun organismo estatal independiente de la administración central; no es suficiente para explicar realmente su naturaleza jurídica, encuadrarla y ubicarla en algunos de los tipos de contribuciones que establece el Código Fiscal de la Federación y en especial de ubicarlas en los impuestos o los derechos no significa ningún avance, porque con el pretexto de que se trata sólo de categorías teoricas que han sido ventiladas a nivel académico, no justifica su negativa o rechazo a ser específicamente detalladas y explicadas, toda vez que precisamente el ánimo de la investigación es modificar y así tratar de hacer

un análisis de los defectos del derecho positivo actual.

El IMSS como anteriormente ha quedado establecido presta un servicio de seguridad social que ha sido considerado como básico, que es prestado por un organismo descentralizado, con patrimonio propio y con personalidad jurídica y que tiene además el carácter de organismo fiscal autónomo para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida y cobrarlos. A este respecto se tiene:

"La SCJN ha considerado que la circunstancia de que el IMSS tiene el carácter de organismo fiscal autónomo no desnaturaliza sus fines, sino que "muy por el contrario, con las facultades derivadas de tal carácter se garantiza una mayor seguridad en la prestación eficaz del servicio del Seguro Social, en cuanto que requiriéndose una prestación del servicio en forma ininterrumpida, existe la necesidad de recabar los fondos económicos que los sustentan de manera efectiva y rápida, lo cual se logra cuando el IMSS en su carácter de organismo fiscal autónomo, hace la determinación de los créditos, percibe las cuotas exhibidas voluntariamente por los obligados o en su caso promueve el cobro por el medio económico- coactivo".³¹

De esta forma el Seguro Social en México se encuentra sustentado sobre la base del capital constitutivo y el crédito por el capital constitutivo.

No debe confundirse el capital constitutivo con el crédito por el capital constitutivo, y al respecto se tiene que hay diferencias entre uno y el otro a saber:

CAPITAL CONSTITUTIVO.- Es la suma de dinero que requiere cualquier institución aseguradora, para que pueda proporcionar con los dividendos que esa cantidad le rinda, una pensión a sus derechohabientes cuando se ha producido el riesgo

- De la Garza, Sergio Francisco. Op cit p 360

asegurado.

CREDITO POR CAPITAL CONSTITUTIVO.- Se establece de acuerdo a la Ley del Seguro Social con base en el artículo 84 exigiendo a los patrones que han sido omisos en el cumplimiento de la ley, la suma de dinero cuyo réditos, sirven para que el Instituto cubra, en casos concretos de la omisión, las pensiones y prestaciones a que legalmente haya lugar.

Es de este modo, que los capitales constitutivos del IMSS no tiene su origen en la fracción VII del artículo 73 Constitucional, sino su fundamento jurídico se encuentra en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional; en consecuencia el pago de los capitales constitutivos no tienen ninguna relación con el artículo 31 fracción IV, que como se establecio en su momento consigna las obligaciones de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y por ello, no rige para los citados capitales constitutivos; tampoco rigen los principios de proporcionalidad y de equidad. En cuanto a los capitales constitutivos el tratadista Sergio Francisco de la Garza establece lo siguientes:

"Por otra parte el art 48 de la LSS sufrió una primera reforma en 3-II-1949 en que se dispuso que "el patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, no lo hicere, deberá en caso de siniestro, enterar al IMSS el capital constitutivo de las pensiones y prestaciones correspondientes, de conformidad con la presente ley, sin perjuicio de que el Instituto conceda las prestaciones a que haya lugar mediante acuerdo del Consejo Técnico. El Instituto determinará el monto de los capitales constitutivos necesarios y los hará efectivos. La misma regla se observará cuando el patrón asegure a sus trabajadores en forma tal que se disminuyan las prestaciones a que los

asegurados y beneficiarios tuvieran derecho, limitándose los capitales constitutivos en este caso, a la suma necesaria para completar la pensión o prestación correspondiente según la ley. Los patrones que cubrieron los capitales constitutivos determinados por el Instituto, en los casos previstos por este artículo, quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones que sobre responsabilidad por riesgos profesionales establece la Ley Federal del Trabajo, así como la de enterar los aportes que prescribe la presente ley por lo que toca al trabajador accidentado y al ramo del Seguro Social que ampare el riesgo respectivo". Dicho texto fue adicionado el 30- XII-1959, con el siguiente párrafo: " Los avisos de ingresos de los asegurados entregados al Instituto después de ocurridos los siniestros, en ningún caso liberarán al patrón de la obligación del pago de los capitales constitutivos establecidos en este artículo." ³²

En este orde de ideas tanto el capital constitutivo tiene el carácter de fiscal, como las aportaciones de seguridad social, los mismos no cumple con los requisitos de proporcionalidad y de equidad por lo que, estos ingresos son considerados, ingresos parafiscales o paratributarios, porque el patrón debe cubrir al IMSS estos ingresos, es decir, las retenciones que debe sustraer de los trabajadores, y en caso de que no lo haga en tiempo y forma de acuerdo a lo que marca la Ley del Seguro Social, entonces el retraso en el pago de estas retenciones crean lo que se conoce como crédito por el capital constitutivo; que tiene como anteriormente quedó establecido, el carácter de crédito fiscal, y que el patrón se ve obligado a pagar también por encontrarse sujeto a los lineamientos que le establece la Ley del Seguro Social en sus artículos 84,85 y 86 a la letra dicen:

ART 84.- El patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hiciere, deberá enterar al Instituto, en caso de que ocurra

³² Ibid. p. 359-360

el siniestro, los capitales constitutivo de las prestaciones en dinero y en especie, de conformidad con lo dispuesto en la presente ley, sin perjuicio de que el Instituto otorgue desde luego las prestaciones a que haya lugar .

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

Los avisos de ingresos o alta de los trabajadores asegurados y los de modificaciones de su salario, entregados al Instituto después de ocurrido el siniestro, en ningún caso liberarán al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos, aun cuando los hubiese presentado dentro de los cinco días a que se refiere el artículo 19 de este ordenamiento.

El Instituto determinará el motivo de los capitales constitutivos y los hará efectivos, en la forma y términos previstos en esta ley y sus reglamentos.

ART. 85.- Los patrones que cubriesen los capitales constitutivos determinados por el Instituto, en los casos previstos por el artículo anterior, quedarán liberados, en los términos de esta Ley, del cumplimiento de las obligaciones que sobre responsabilidad por riesgos de trabajo establece la Ley Federal del Trabajo, así como la de enterar las cuotas que percibe la presente Ley, por el lapso anterior del siniestro, con respecto al trabajador accidentado y al ramo del seguro de riesgos de

trabajo.

ART. 86.- Los capitales constitutivos se integran con el importe de alguna o algunas de las siguientes prestaciones:

I.- Asistencia médica;

II.- Hospitalización;

III.- Medicamentos y material de curación;

IV.- Servicios auxiliares de diagnóstico y de tratamiento;

V.- Intervenciones quirúrgicas;

VI.- Aparatos de prótesis y ortopedia

VII.- Gastos de traslado del trabajador accidentado y pago de viáticos en su caso;

VIII.- Subsidios pagados

IX.- En su caso, gasto funeral;

X.- Indemnizaciones globales en sustitución de la pensión en los términos de la última parte de la fracción III del art. 65 de esta Ley. y

XI.- Valor actual de la pensión, es la actividad calculada a la fecha del siniestro y que, invertida en una tasa anual de interés compuesto del cinco por ciento, sea suficiente, la cantidad pagada y sus intereses, para que el beneficiario disfrute la pensión durante el tiempo que tenga derecho a ella, en la cuantía y condiciones aplicables que determina esta Ley, tomando en cuenta las posibilidades de reactividad, de muerte, y de ingresos al trabajo, así como la edad y sexo del pensionado.

En este sentido puede estimarse que la prestación del patrón en bien o en favor del trabajador constituye un salario denominado socializado, que haya su fundamento en la relación laboral es decir, en la prestación del trabajo, de tal forma que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social, quedan comprendidas dentro de los tributos que el Estado puede exigir tanto del patrón como del trabajador, con fines parafiscales, con carácter obligatorio y destinados para un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado; cabe también mencionar que los ingresos parafiscales no son destinados a cubrir el gasto público.

Insistiendo en la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, en la doctrina algunos tratadistas han designado a los ingresos que percibe el IMSS como contribuciones paratributarias y al respecto el tratadista Javier Moreno Padilla establece lo siguiente:

"Giuliani Forouge considera al igual que Beleeiro "la palabra parafiscalidad sólo es aceptable por comodidad del lenguaje o con fines didácticos o metodológicos" por esta razón considera que las contribuciones de seguridad social son contribuciones especiales, porque existe un beneficio indudable para los miembros de la organización de previsión y de la asistencia social".³³

En este sentido no se puede considerar a las cuotas de Seguridad Social como en un principio las estimó el legislador, no es un impuesto, porque a cambio de lo

³³ Cit por. Moreno Padilla, Javier. Op cit V. IV p 52

que se paga se tiene derecho a recibir los servicios correspondientes, los servicios públicos generales divisibles o administrativos los reciben, incluso, quienes no pagan el tributo, en consecuencia las cuotas del Seguro Social son contribuciones especiales por los servicios de previsión social, con fines parafiscales, es decir, porque lo que paga el trabajador en el momento en que el patrón hace la retención de su cuota, no recibe de forma inmediata el servicio que está pagando; sino hasta que se llega a coincidir en algunas de las situaciones en que conforme a la Ley del Seguro Social existe o nace el derecho a la seguridad social.

Desde luego para denominar a estos tributos es de mencionarse como lo establece el tratadista Javier Moreno Padilla lo siguiente:

"Sergio Francisco de la Garza considera entre nosotros que la mejor forma para denominar estos tributos es la de mencionarlos en la ubicación de los tributos de parafiscalidad, apoyándose en la moderna doctrina francesa, italiana y sudamericana porque se considera en esta forma la obligación de tributos y que reúnen requisitos fiscales que no estaban ubicados dentro de las condiciones normales de la hacienda pública ya que estos gravámenes tiene las siguientes características:

- a) Se trata de prestaciones obligatorias
 - b) No se trata de figuras tradicionales
 - c) Esta establecida a favor de organismos descentralizados
 - d) Es indiferente que estén o no previstos en el presupuesto de egresos.
- Por lo cual se concluye en la forma siguiente: "en consecuencia no teniendo las características de ninguno de los tributos estudiados, las consideramos como contribuciones parafiscales o paratributarias.

Esta denominación la define Adolfo Carretero Pérez como: "las aportaciones pecuniarias exigibles por la administración (estatal o autonomía) o por funcionarios públicos o asimilados, como contraprestación de un servicio, la utilización del dominio público o del desarrollo de una actividad que afecte de manera personal al obligado a su pago, al sujeto pasivo".³⁴

³⁴ Ibid p 49-50.

Ahora bien en cuanto a la legislación internacional en la cual, también hay un vacío respecto a la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social; por su parte el modelo del Código Tributario para América Latina (CTAL), admite en su artículo 17, tres clases de contribuciones a saber:

"a) de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados destinadas a la financiación del servicio Especial, b) De mejoras, c) De seguridad social. Esta última la define como; la prestación a cargo o de previsión".³⁵

3.2. CRITERIOS DOCTRINARIOS RESPECTO DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Si los impuestos, derechos, contribuciones especiales, aprovechamientos y contribuciones parafiscales tienen como marco de referencia al género tributo o contribuciones en sentido lato cada una de dichas especies tiene una peculiar naturaleza jurídica y en el caso de las cuotas obrero-patronales a favor del IMSS, su definición en la doctrina ha sido y sigue siendo un punto arduo de observar y de resolver por las características tan especiales que le son propias, esto se viene a complicar aún más cuando se observa desde la perspectiva de toda legislación positiva en que incide, dado que la Ley de Ingresos de la Federación desde hace años atrás ha considerado a las cuotas del seguro social a cargo de patrones y trabajadores como impuestos y a su vez el artículo 267 de la Ley del Seguro Social

ibid. p 49.

les da el carácter de fiscales lo que aunado a la concepción de créditos fiscales que hace el Código Fiscal de la Federación, apunta a la complejidad aludida la cual ha incluido que se diga que las cuotas en cuestión deben conceptuarse como exacciones.

Lo anterior permite establecer que el tema es una cuestión sumamente discutida en la doctrina. Por lo cual se han creado dos tendencias que tratan de explicar esta cuestión a saber:

A) DOCTRINAS DE DERECHO PRIVADO Que a su vez se subdividen en:

1.-CREDITO DE DERECHO PRIVADO (PRIMAS)

2.- MODALIDAD DE REMUNERACION O SALARIO Que a su vez se subdivide en:

SALARIO DIFERIDO

SALARIO DE SOLIDARIDAD

SALARIO DE INACTIVIDAD.

B) DOCTRINAS DE DERECHO PUBLICO que se subdivide en:

1.- IMPUESTOS

2.- TASA PARAFISCAL.

A) DOCTRINAS DE DERECHO PRIVADO

Las distintas doctrinas privatísticas conducen a considerar como privados a los organismos de gestión, así como a su independencia y autarquía administrativa y

financiera con respecto al Estado.

"1.- CREDITO DE DERECHO PRIVADO (PRIMAS).- La contribución o aporte es un crédito común que los organismos de seguridad social tienen contra sus obligados. Esta opinión podría ser aceptada en los orígenes de los sistemas de indemnización, cuando el patrón voluntariamente se aseguraba en una compañía privada a la cual debía abonar las primas correspondientes a su responsabilidad, por ejemplo: contra accidentes de trabajo, como aún ocurre entre nosotros en dicha materia. La compañía aseguradora no podía pretender, en ese caso, que su crédito fuera algo más que una prima adecuada, de derecho privado. La situación varía cuando el seguro deja de ser voluntario para comenzar a ser obligatorio.

2.- MODALIDAD DE REMUNERACION O SALARIO.- Estas doctrinas encuentran una valla infranqueable cuando los afiliados son trabajadores por cuenta propia, por cuanto su calidad de tales es incompatible, con la percepción de salarios. Sin embargo, cuando además del aporte del interesado se efectúa una contribución del cliente, como ocurre en la caja de Abogados en Argentina.

SALARIO DIFERIDO.- El aporte o contribución constituye una forma de remuneración o de salario y participaría de su naturaleza jurídica, con la sola diferencia de que, en vez de pagarse íntegramente al trabajador, se le paga sólo una parte y el resto se depósita en las Instituciones de seguro social para garantizar ulteriormente su subsistencia cuando sea víctima de un riesgo de contingencia social. En consecuencia, se ha dicho, constituyen un salario diferido, cuyo pago se posterga y se percibe luego en forma de beneficios.

SALARIO DE SOLIDARIDAD O SALARIO SOCIAL.- Al estudiar las asignaciones familiares, se hicieron consideraciones sobre la naturaleza jurídica de éstas y su vinculación con el salario. Se mencionó el salario social, concepto que desarrollan ROUAST ET DURAND, caracterizándolo como complemento o sucedáneo del salario, cuya carga deja de pesar exclusivamente sobre el empleador y tiende a recrear sobre grupos más o menos extensos, o incluso sobre la colectividad entera, cuando los beneficios se financian por medio del impuesto.

Se fundamenta esta doctrina en que cada trabajador no financia por sí, junto con la contribución patronal, el monto de un beneficio proporcional al aporte, sino que la prestación se paga con el fruto de la solidaridad profesional o social. De ahí el nombre de esta doctrina, la cual considera que dichos aportes son objeto de una redistribución por los organismos de gestión, al devolverlos en forma de beneficios.

SALARIO DE INACTIVIDAD.- Se le ha dado también este nombre porque los beneficios que se abonan cuando el trabajador no presta servicios en razón de la porción de un riesgo social cubierto, por oposición al salario de

actividad, que es lo que percibe directamente el trabajador de su empleador mientras presta sus servicios.

B) DOCTRINAS DE DERECHO PUBLICO

1.- IMPUESTOS.- Si la afiliación es obligatoriamente impuesta por la ley, así como el aporte, cuya tasa no se deja librada a la voluntad del afiliado, sino fijada por la ley o la autoridad competente, debe concluirse que las cotizaciones deben ser consideradas como impuestos. Además la recaudación está garantizada por procedimientos de derecho público (juicio de apremio), de la misma naturaleza que las ejecuciones fiscales. El derecho a su percepción por el organismo de gestión no es renunciable, ni la deuda puede ser objeto de remisión o transacción que la anule o disminuya.

Cuando al organismo no es estatal, se le otorgan prerrogativas equivalentes al poder público para percibir y ejecutar aportes y contribuciones adecuados, asimilándolos así a una contribución o impuesto directo.

El organismo ejerce un servicio público y el empleo de los fondos está sometido al control de los tribunales de cuentas, aunque pudiera no ser así. Aun desde el punto de vista económico puede admitirse que el aporte del trabajador es impuesto a los réditos, con la diferencia de no ser progresivos como este, porque la tasa es para todos. La contribución patronal tiene el carácter de impuesto directo o al consumo, porque se carga a los precios, con lo cual su incidencia recae sobre el consumidor.

Cuando el organismo es una repartición estatal, la equivalencia con el impuesto resalta más. Sin el perjuicio de existir legislaciones que expresamente reconocen el carácter fiscal de los aportes y contribuciones, como lo hace el art. 135 LSS mexicana, aunque la recaudación se efectúa indirectamente por vía de los organismos del seguro. Ahora artículo 267 y 268.

2.- TASA PARAFISCAL.- Por tratarse de un impuesto de afectación o con un destino especial que no puede ser utilizado con otro objeto que no sea el pago de beneficios de la seguridad social, aunque sus reservas puedan invertirse con el fin de asegurar su rentabilidad, los aportes y contribuciones han sido considerados como tasas parafiscales. Sin embargo éstas son análogas a las fiscales en la medida que los ingresos son destinados a un servicio particular y pagados por los usuarios, como contrapartida de servicios o prestaciones, afirma DOUBLET ET LAVAU. Aun así, y no obstante la opinión de los autores citados, el problema es muy discutible, por cuanto a la seguridad social no existe proporción entre aportes y beneficios, en general. Es el principio de solidaridad el que preside la distribución de las cargas y no el aporte individual, aunque exista cierta correlación entre aporte y beneficios, en el sentido de que éstos no existirían sin que se efectuarán aportes porque el régimen no podría

funcionar. Los aportes están aquí tomados en sentido genérico, no individual de cada afiliado".³⁶

Ahora bien esta cuestión ha generado que en la doctrina se produzcan diversos criterios con respecto a las aportaciones de seguridad social algunos para considerarlos como impuestos, otros como contribución especial o derechos por lo que se analizarán algunos criterios doctrinarios; que se inclinan más a considerar a dichas aportaciones como impuestos y a este respecto se tiene que:

"Ernesto Flores Zavala sostiene: Que la obligación de pago de las cuotas del Seguro Social es un verdadero impuesto porque fue establecido por el Estado unilateralmente y con carácter obligatorio para todos los que se encuentran dentro de las hipótesis previstas por la ley. Es cierto que el rendimiento de este gravamen se va destinar al fin especial del Seguro Social y que la regla general es que los impuestos se destinan a cubrir los gastos generales del Estado, pero es posible, legal y técnicamente, que ciertos gravámenes se destinen a un fin especial. Esta tesis fue sostenida por la Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio núm. 4571-1945. En otro estudio sostiene Flores Zavala "que no son derechos porque no existe el elemento de contraprestación".³⁷

Si bien es cierto, Ernesto Flores Zavala al establecer que las aportaciones de seguridad social, son impuestos porque son establecidos por el Estado unilateralmente y con carácter obligatorio y el rendimiento de este gravamen se destina para cubrir los gastos del IMSS, también lo es que para que se consideren impuestos los ingresos que percibe el IMSS deben tener su origen jurídico en el artículo 31 fracción IV Constitucional y no en el 123 fracción XXIX del mismo

³⁶ Etala Juan José. Op cit p 31

³⁷ Cit por. De la Garza, Sergio Francisco. Op cit p 362

ordenamiento.

En este orden de ideas la parafiscalidad se aproxima mucho más al impuesto que a la tasa como lo manifiesta Maurice Duverger:

"La parafiscalidad se aproxima mucho más al impuesto que a la tasa, como lo expresa Maurice Duverger, citado por Clark Pérez, por su obligatoriedad al no poder rehusar sus ventajas del servicio, ni negarse a contribuir a sus cargas: por no existir proporcionalidad entre las sumas abonadas y los beneficios que se otorgan".³⁶

La doctrina del citado autor, no es clara en razón de que la distinción que hace de fiscalidad y parafiscalidad, la basa en el carácter esencialmente político de la primera y esencialmente económico-social de la segunda, no existiría porque los fines sociales tiene carácter político y constituyen uno de los instrumentos de realización de la política social.

También se puede establecer que la doctrina citada anteriormente, es criticable en cuanto a que estos ingresos que percibe el IMSS permanecen al margen del presupuesto general del Estado, lo cual no significa una forma para constituir una nueva entidad jurídico financiera; crearla sería equívoco porque los entes no pueden ser calificados como gestores de una finanza pública fiscal, porque existe una relación de sujeción entre el ente y el Estado, aunque la gestión se realiza por

³⁶ Cit. por Etala, Juan José. Op cit p 390

medio de los sectores interesados, especialmente cuando la seguridad social se relaciona con los empleados del Estado.

Sin embargo, los autores Hug Dalton y Ernesto Flores Zavala establecen:

"Consideran a las cuotas del seguro social como impuestos; el primero porque son contribuciones que gravan los salarios y el segundo, porque es un gravamen establecido unilateralmente por el Estado con carácter obligatorio, a cargo de todas aquellas personas que se encuentren bajo el supuesto normativo de la ley".³⁹

Lo anterior permite establecer que las aportaciones de seguridad social para ser consideradas impuestos, es necesario que se reúnan las características de los mismos, que a saber son:

- 1.- Que sea una obligación ex-lege
- 2.- Que el impuesto esté constituido por el principio de legalidad
- 3.- Que el impuesto esté constituido por una ley de aplicación general
- 4.- Que el impuesto esté regido por el principio de obligatoriedad
- 5.- Que el impuesto esté a cargo de personas físicas y morales
- 6.- Que exista vinculación entre el impuesto y el gasto público, no se puede pasar por alto este binomio económico porque es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter de justificación.

Ahora bien el destino de las aportaciones de seguridad social es con el fin de sufragar los servicios de seguridad social descritos en la ley respectiva surgiendo

³⁹ Cit. por Moreno Padilla, Javier. Op cit V IV p 52

servicios inmediatos y cuantificables a favor de los particulares, por lo que no puede hablarse de una prestación en la forma descrita por el Código Fiscal de la Federación al momento en que define a los impuestos.

De lo anterior puede establecerse que en ocasiones el Estado al dar satisfacción a una Institución pública de interés general por el tipo de servicio que proporciona, esto produce una particular utilidad a quienes se encuentran en una situación especial con respecto a la satisfacción de necesidades; esta segunda forma de obligación tributaria toma el nombre de contribución o tributo especial.

En consecuencia en otras ocasiones el servicio público se conforma de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas; en este caso se sostiene este servicio a través de la tasa, conocida en la legislación mexicana como derechos. Así lo conceptúa Emilio Margain Manatou.

En este orden de ideas, se analizarán algunas doctrinas que sostienen que las aportaciones de seguridad social son consideradas como contribuciones especiales, en consecuencia hay algunos autores que las colocan como tal y al respecto se tiene:

"Jorge I. Aguilar sostiene: Debe buscarse en otra institución, que no sea impuesto ni derecho, la naturaleza de las cuotas del Seguro Social y después de examinar diferentes doctrinas sobre las contribuciones especiales se concluye que es precisamente dentro de esta categoría de tributos donde deben ubicarse las cuotas del Seguro Social. Afirma que "en efecto, las contribuciones especiales reúnen los requisitos de ser unilateralmente fijadas por el Estado en forma obligatoria, de tal suerte que su pago no depende de la voluntad de los particulares sujetos a ella, que además presentan las características de que su importe tiene por objeto cubrir los gastos que el Estado o la corporación realiza para la

prestación del servicio de carácter directamente en beneficio particular, el cual se presta conforme a la reglamentación que le es propia y aún cuando el particular no haya solicitado espontáneamente que le sea prestado".⁴⁰

El tratadista citado establece que debe buscarse en otras instituciones que no sea el impuesto, ni el derecho, la naturaleza de las cuotas del Seguro Social, y por lo tanto concluye que es precisamente dentro de las contribuciones especiales, que se ubica a la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad o cuotas del seguro social.

En cambio el autor argentino Aguirre Pangburn, está en desacuerdo con la tesis que establece que las cuotas al IMSS son impuestos, por lo que manifiesta lo siguiente:

"Aguirre Pangburn sostiene: En virtud de que el hecho tributable se integra con la especial referencia a una actividad del Estado, a saber, la seguridad social, y tampoco las conceptúa derechos, porque no las considera como verdaderas contraprestaciones; ya que no existe un contrato a cambio en la base de formación del tributo, sino que éste se funda en la potestad tributaria del Estado".⁴¹

La idea del autor parte de que la seguridad social constituye una función pública administrativa, el autor estima que al no poderse sufragar el gasto mediante impuestos, quienes obtiene un beneficio específico de la función pública necesitan pagar un tributo especial al Estado como compensación a la colectividad en

⁴⁰ Cit. por De la Garza, Sergio Francisco. Op cit p 363

⁴¹ Id.

proporción a la especialidad del beneficio y al gasto público.

Sin embargo "Javier Moreno Padilla establece lo siguiente: Creemos que la contribución de seguridad social es la que más se asemeja a la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales y consecuentemente a los capitales constitutivos, sin embargo, consideramos que deben adquirir autonomía los ingresos de seguridad social, porque no sólo en el extranjero, si no también en nuestro país, hay marcada tendencia a que los ingresos para la seguridad social se destinen al beneficio de un mayor número de personas, y su sostenimiento repercuta sobre las clases más favorecidas... Por tanto, concluimos que los destinados a la seguridad social deben ser autónomos y no asimilarse a ninguna otra clase de tributos".⁴²

Para este autor las cuotas al IMSS no caben en los impuestos ni en los derechos, en consecuencia sugiere autonomía para este tipo de ingresos.

Lo anterior da pauta para expresar que la mayor parte de los tratadistas del Derecho Fiscal incluyen una figura adicional que trata de justificar el pago de los servicios públicos generales indivisibles a la cual se ha denominado tributo especial o contribución especial misma que es definida por :

"Giannini como: la erogación que realizan las personas que experimentan una particular ventaja económica por el desarrollo de una actividad administrativa, o como consecuencia de que provocaron un aumento, en el gasto público".⁴³

En oposición a lo anterior hay autores que establecen que los ingresos que percibe el IMSS no pueden ser considerados como contribuciones especiales o parafiscales por las siguientes razones:

⁴² Ibid. p 364.

⁴³ Cit. por Moreno Padilla, Javier. Op cit V. IV p 49

"Adolfo García Siller: no podemos definir a los aportes al seguro social como contribuciones especiales o parafiscales por las siguientes razones: Estas son categorías teóricas de los tributos y así se acredita por las circunstancias de que las enumera la ley de ingresos de la federación ni las define el código tributario. Reconocemos el concepto de contribuciones especiales y parafiscales o paratributarias dentro de la doctrina y destacamos la circunstancia de que no están configuradas dentro de las categorías tradicionales y clásicas de los tributos".⁴⁴

El mencionado autor establece que las cuotas que percibe el IMSS son para sufragar gastos de seguro de riesgos de trabajo, enfermedad, maternidad, invalidez, cesantía en edad avanzada y muerte, establece que son derechos porque indudablemente tiene su origen en la prestación de servicios que hacen los trabajadores al patrón y por lo tanto su origen esta en la relación laboral, en México, su origen se encuentra fundamentado en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional; y no en el 31 fracción IV del mismo ordenamiento jurídico, que es el que establece la obligación jurídica para contribuir a los gastos del Estado.

Como se puede apreciar hay profunda contradicción en la doctrina al establecer si las cuotas que percibe el IMSS son impuestos, contribuciones especiales o derechos, en consecuencia; si hay este tipo de contradicciones en la doctrina, en cuanto a la legislación la contradicción es aún mayor y a este respecto se tiene:

"En 1970 la Suprema Corte pareció inclinarse por la tesis de que las cuotas del seguro social son contribuciones especiales. En efecto, sostuvo que *"las cuotas obrero-patronales son créditos fiscales, verdaderos tributos o contribuciones en sentido genérico*, en la terminología constitucional, que los patronos y obreros pagan obligatoriamente al Estado, *al beneficiarse de una manera especial por la implantación del servicio público administrativo*

⁴⁴ Ibid p.51

seguridad social, servicio que a la vez reporta beneficio colectivo. Estos tributos tienen su funcionamiento jurídico, además de la *sujeción a la potestad de imperio del Estado para imponer las contribuciones necesarias para hacer frente a los gastos públicos*, en lo dispuesto por el ART. 123 Fracción XXIX, de la Constitución Política, pues el Seguro Social constituye un servicio público nacional, establecido con carácter obligatorio, en este orden de ideas, mientras el trabajador no haya sido dado de baja por un patrón, el Instituto Mexicano del Seguro Social está obligado a dar todas las prestaciones que señala la ley y sus reglamentos, y el trabajador tiene derecho a dichas prestaciones, siempre que se den los supuestos que el ordenamiento señala para que nazca el derecho al servicio especial". (Las cursivas son nuestras)".⁴⁵

Ahora bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mientras les ha asignado a las cuotas obrero-patronales y a los capitales constitutivos, el carácter de crédito fiscal misma afirmación que tiene su sustento en la siguiente

Jurisprudencia:

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 5ª

Tomo: CXXIV

Página: 424

RUBRO: SEGURO SOCIAL, LAS CUOTAS PARA EL, TIENEN CALIDAD DE CREDITOS FISCALES.- **TEXTO:** De acuerdo con el artículo 135 del código de seguridad social, se desprende que el pago de las aportaciones, de cuotas del Seguro Social, ya sea que las correspondientes al pago del seguro, o por invalidez muerte o cuotas más elevadas, que las que se estaban cobrando, tiene el carácter de fiscales, por disposición expresa, otorgándole la facultad al Instituto del Seguro Social para la determinación de las créditos y de las base para su liquidación, con el carácter de organismo fiscal autónomo. De donde el referido precepto no deja duda para concluir la calidad fiscal otorgada por la ley a la fijación de las cuotas y a la competencia del Instituto para este efecto; además de que el mismo ordenamiento determina que se aplicarán las normas del Código Fiscal, en aquellos renglones que regulan las fases oficiosas y contenciosas del procedimiento

⁴⁵ De la Garza, Sergio Francisco. Op cit p 364-365

tributario. Al contener el citado precepto los términos "fases oficiosas y contenciosas" lógicamente extienden la aplicación del Código Fiscal a todo procedimiento tributario, derivado de los acuerdos particulares de una autoridad oficiosa a las materias fiscales en controversia sobre las que se contiene en juicio o sea al respecto contencioso, litigioso, que es el nombre genérico de todo cuanto puede dar motivo a un pleito, y es precisamente en esta materia, donde tiene aplicación, el instrumento fiscal y no en ningún otro que afecte la organización interna o administrativa del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Se desprende de la anterior jurisprudencia que la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, por un lado le otorga carácter de crédito fiscal tanto a las cuotas obrero-patronales como a los capitales constitutivos, y por otro lado cae en contradicción con la Ley del Impuesto Sobre la Renta con relación a los artículos 25 fracción I, 27 fracción I del mismo ordenamiento, situación que se encuentra reforzada por la siguiente Jurisprudencia:

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice

Parte: I

Sección: Amparo LEYES FEDERALES

Tesis: 48

Página: 91

RUBRO: IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS 27, FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980, Y 25 FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL QUE PREVIENEN EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS, SON INCONSTITUCIONALES.

TEXTO: Los artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del 1º de enero de 1979 al 1º de enero de 1980 y 25, fracción I, en vigor a partir de 1980, idénticos en cuanto a que hacen referencia a las cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS, no cumplen los requisitos de proporcionalidad y equidad señalados por el artículo 31, fracción IV, Constitucional, pues por una parte permite en un caso la deducción y la prohíbe en otro, a pesar de tratarse de gastos de la misma naturaleza, con lo que se propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley, a saber causantes mayores

de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las empresas, sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerlo lo verán incrementado, atentándose contra la equidad de los tributos.

Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica y por lo mismo, al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, al que se le facilitará que se le aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago superior no se encontrará, en este aspecto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, si las cuotas pagadas a cuenta de los trabajadores correspondieron a trabajadores con salario mínimo general o con salario mayor. Debe añadirse que los razonamientos expuestos no sufran modificación alguna si se considera que mientras las cuotas por cuenta de los trabajadores con salario mínimo general deben cubrir las los patrones, con fundamento en el artículo 42 de la Ley del Seguro Social, y que el pago de dichas cuotas por parte del patrón a cuenta de los trabajadores, cuando perciben salario superior, se derive de un contrato colectivo de trabajo, pues además de que en esta hipótesis la Ley Federal del Trabajo obliga a cumplir las estipulaciones de esos contratos, tales situaciones no desvirtúan que se trate de un gasto de la misma naturaleza que varían sólo en su monto y del que no depende la capacidad económica del contribuyente, pues de que tenga trabajadores con salario mínimo o no los tenga en determinado número, no se sigue que perciba más o menos utilidades, lo que depende de otros múltiples factores. Además si el legislador estimó que procedía en otros, cuando lógicamente las erogaciones son superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción.

De lo anterior se establece que se incluye como contribución fiscal a las aportaciones de seguridad social, sin embargo la fracción V del artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta declara exento de tal gravámen a las aportaciones de seguridad social que otorgan las Instituciones públicas.

Sin embargo, en torno a esta confusión el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al partir de un enfoque de derecho financiero marca la pauta concreta al estimar, inspirándose en la mejor doctrina que se trata de contribuciones

parafiscales, sosteniendo que las cuotas del seguro social que deben cubrir los patrones son contribuciones de origen gremial o profesional con fines parafiscales ya que su destino no es sufragar los gastos públicos del Estado, sino tan sólo los del IMSS, teniendo como origen la prestación del trabajo, y teniendo su apoyo legal del artículo 123 Constitucional y no en el 31 fracción IV del mismo ordenamiento, precepto este último que constituye tan sólo un apoyo de los créditos fiscales de lo que resulta que el carácter fiscal de la Ley del Seguro Social les otorga, obedece tan sólo a la posibilidad de emplear métodos coactivos para su cobro y de esta suerte asegurar a su puntal cumplimiento para no entorpecer así la función pública de interés social que tiene encomendada el IMSS. El criterio que se viene comentando se encuentra comprendido en la siguiente Jurisprudencia:

"S. SOCIAL NATURALEZA JURIDICA DE LAS CUOTAS DEL. El legislador ordinario, en el artículo 135 de la LSS dió el carácter de aportaciones a las cuotas que deben cubrir los patrones como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerándolos como contribuciones, de orden gremial o profesional a cargo del patrón que haya su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la carta magna y su ley reglamentaria. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social, quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a los particulares con fines parafiscales, con carácter obligatorio, para un objeto concreto de una persona jurídica que tiene a su cargo un servicio público en administración indirecta del Estado, encargado de la prestación de un servicio público. En tales circunstancias no se puede considerar la obligación de cubrir las cuotas del seguro social sean de carácter civil derivadas del acuerdo de voluntades, sino que su imposición deriva de la ley. Amparo en revisión 460/55 promovido por manufactureros unidos S.A fallado el 29-VI-71 por unanimidad de 17 votos - informe del Presidente de la SCJN 1971 Pleno

pág.329-330".⁴⁶

Todo lo anterior permite establecer que no existe uniformidad de criterios con relación a la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, por lo tanto no son tributos porque el impuesto tiene un carácter esencialmente político, mientras que las aportaciones de seguridad social responden a exigencias económico-sociales.

No se puede establecer que en estos ingresos sean considerados como contribuciones especiales, porque estos ingresos se destinan a cubrir un servicio concreto y por lo tanto hay diferencia por obligatoriedad de la parafiscalidad y la proporción entre las cantidades pagadas y la contraprestación obtenida.

Así se tiene que:

"Se clasifican en parafiscalidades las exacciones efectuadas por ciertos organismos públicos o semipúblicos sobre sus usuarios, para asegurar su financiamiento (Duverger, Institu...pág 85). Este tipo de exacciones ha adquirido modernamente gran importancia y bajo la denominación de "parafiscales" han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social, a cámaras agrícolas o fondos forestales, centro de cinematografía, bolsas de comercio, centros de estudios etc; o sea entidades de tipo social o de regulación económica. No existe uniformidad en relación a la naturaleza jurídica de las contribuciones Morselli (Le point...p.100), sostiene que las exacciones parafiscales son NO SON TRIBUTOS. Dice este autor que el tributo tiene un carácter esencialmente político, mientras que esas contribuciones reponen a exigencias económicas sociales. Giuliani Fonrouge (Dcho ...t II p 1020) sostiene que son tributos y los hace figurar como "contribuciones especiales", oponiéndose al término "parafiscal". Duverger (Instituciones...p.86), dice que si bien este tipo de exacciones tiene parecido

⁴⁶ Angeles Espino, Teodoro y Tron Petit, Juan Claudio. Op cit p 936

con la tasa (las cantidades se destinan a un servicio concreto) hay diferencia por la obligatoriedad de la parafiscalidad y la falta de proporción entre la cantidad pagada y la contrapartida obtenida. Concluye sosteniendo este autor que esas contribuciones son "impuestos corporativos". Luuen Mehl afirma, por el contrario, la diferencia de la parafiscalidad también con respecto del impuesto. El provecho del impuesto - dice Mehl - se distribuye sobre la colectividad en su conjunto. En cambio en materia parafiscal el provecho es para un grupo delimitado profesional o social. (Mehl. Elementos...p. 201). La forma más relevante de la parafiscalidad, es la llamada parafiscalidad social, la cual está constituida por los aportes de seguridad y previsión social que pagan patrones y obreros en las cajas que otorgan servicios independientes, profesionales etc. Estos aportes se traducen en beneficios que reciben esas personas y que consisten en jubilaciones, subsidios por enfermedad, maternidad, muerte etc. La importancia financiera de estos ingresos es enorme en los Estados modernos, ello deriva de la aplicación de las funciones de los gobiernos, lo cual los lleva a incursionar en el campo social. Como las posibles funciones del Estado que quedan desbordadas ante el cúmulo de funciones, se ve frecuentemente obligado a delegar algunas de estas funciones creando organismos parafiscales".⁴⁷

3.3. EL IMSS COMO ORGANISMO DESCENTRALIZADO Y SU RELACION CON EL FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y ORDINARIO DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

La administración pública se ha considerado la parte más dinámica en la estructura estatal, pues actúa en forma permanente sin descanso, sin horario, de lo cual se puede establecer que acompaña al hombre desde su nacimiento hasta su muerte.

En este orden de ideas, el devenir histórico de la administración pública se encuentra sustentado por lo siguiente:

⁴⁷ Cit. por B Villegas, Héctor. Op cit p 119-120.

en Egipto en la época de Ramsés existía ya un manual de jerarquía, en China 500 a c; existió un manual de organización y gobierno. en Grecia y Roma también se observaron estructuras administrativas. En consecuencia en la Edad Media y en el Renacimiento hubo sistemas de administración que se van perfeccionando y agrandando cada vez más.

Por lo tanto la primera forma de organización administrativa que se da es el centralismo, y a este respecto sirva el ejemplo del pueblo frances, en el cual la centralización ha sido característica sobresaliente de su historia, tanto en la monarquía como en las sucesivas repúblicas, hasta la actual que se conoce como la quinta.

La monarquía absolutista anterior a la revolución francesa, fue estableciendo por siglos un sistema de poder para ir eliminando poco a poco el poder de los señores feudales, de los varones, de los duques y príncipes de la aristocracia, de las diversas regiones que fueron integrando el territorio de Francia, a través de siglos, y de esta manera obtener la unidad del país.

Como consecuencia de lo anterior, la revolución francesa de 1789, inspirada por la asamblea constituyente marcó el fin de esta práctica centralizada del poder y estableció una tendencia política de descentralización. Este movimiento de descentralización apareció en la monarquía de 1830-1848, y en la segunda república, sin embargo no alcanzó resultados concretos sino hasta la tercera república (1871-1940).

Ahora bien es conveniente recurrir a la definición doctrinaria de la administración pública y al respecto se tiene que Miguel Acosta Romero manifiesta:

"Es la parte de los órganos del Estado que dependen directa o indirectamente, del Poder Ejecutivo, que tiene a su cargo toda la actividad estatal que no desarrollan otros poderes (legislativo y judicial), su misión es continuar y permanentemente, perseguir el interés público, adopta una forma de organización jerarquizada y cuenta con: a) elementos personales; b) elementos patrimoniales; c) estructura jurídica, y d) procedimientos técnicos".⁴⁸

Para Gabino Fraga la administración pública significa:

"La administración pública debe entenderse desde el punto de vista formal como el "organismo público que ha recibido del poder público la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales". Y desde el punto de vista material es "la actividad de este organismo considerado en sus problemas de gestión y de existencia propia tanto en sus relaciones con otros organismos semejantes como son los particulares para asegurar la ejecución de su misión".⁴⁹

Ahora bien para el investigador se entiende por administración pública:

"Todas las actividades que dependen del Poder Ejecutivo persiguiendo el interés público en el cual se acepta una forma jerarquizada y cuenta con elementos personales, patrimoniales, con estructura jurídica y con procedimientos técnicos".

Atendiendo a la definición legal de la Administración Pública la Ley Organica de la Administración Pública Federal L.O.A.P.F, en su artículo 1º establece:

ART. 1º.-La presente ley establece las bases de organización de la administración

⁴⁸ Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. México Porrúa S.A 11º 1993 p.117

⁴⁹ Fraga Gabino. Derecho Administrativo. México Porrúa S.A. 29ª 1990 p. 119

pública federal, centralizada y paraestatal.

La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República integran la administración pública centralizada.

Los organismo descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de finanzas y los fideicomisos, componen la administración pública paraestatal.

El fundamento Constitucional de la administración pública se encuentra en el artículo 90 que a la letra dice:

ART. 90.- La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal de su operación.

Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.

Una vez hecho el estudio de la administración pública, hecha su definición, tanto legal como doctrinaria se pasará a las forma de administración pública que hay en

México a saber:

- A.- CENTRALIZACION ADMINISTRATIVA
- B.- DESCONCENTRACION ADMINISTRATIVA
- C.- EMPRESAS DE PARTICIPACION ESTATAL
- D.- DESCENTRALIZACION ADMINISTRATIVA

A continuación se detallara cada una de las forma de la administración pública:

A.- CENTRALIZACION ADMINISTRATIVA.- Existe cuando los órganos que se encuentran colocados en diversos niveles, en virtud de que dependen en forma directa de las decisiones del Poder Ejecutivo Federal y que como su nombre lo indica se centralizan las decisiones tanto administrativas, políticas, económicas y sociales.

La administración centralizada cuenta con los siguientes elementos:

- *Relación de jerarquía*
- *Poderes que implican la relación de jerarquía*
- *Organos que integran la administración pública centralizada*
- *La administración pública centralizada se divide en federal, estatal y municipal*
- *Relación de jerarquía.-* La relación de jerarquía de la administración mexicana centralizada implica una obediencia de los órganos inferiores hacia los superiores, en donde los órganos de la administración se legan unos a otros en virtud de las distintas jeraquías que entre ellos establecen, ocupando así, el rango más alto, el titular del Poder Ejecutivo, ésta jerarquía va a servir para que los organismos que

conforman ala administración pública centralizada cumpla con las funciones para lo cual fue creada.

- *Poderes que implica la relacion de jerarquía.*- Esta situación implica una relación de derechos entre los funcionarios que se expresan con el nombre de poderes entre el superior y el inferior. Los poderes que implican la relación jerárquica son:

Poder de decisión.- Es el poder reservado a los titulares de los órganos y que no cualquier servidor público puede oponerse sobre resoluciones técnicas administrativas de gran importancia para el despacho de los asuntos de relevancia de su competencia.

Poder de nombramiento.- Es la facultad que poseen los titulares para nombrar con base en sus aspectos subjetivos a sus colaboradores que dependerán subordinadamente del Presidente.

Poder de mando.- Es la potestad que tiene el poder jerárquico para ordenarle al subordinado la realización de determinada actividad administrativa mediante órdenes verbales o escritas.

Poder de revisión.- Es la atribución de examinar e inspeccionar la actuación del inferior jerárquico lo cual generalmente es de oficio.

Poder de vigilancia.- Es la observancia que se realiza sobre la actividad desempeñada por los subalternos mediante informes o visitas que se realizan para ese fin.

Poder disciplinario.- La irregularidad observada en el desempeño de las actividades

de servidores públicos, da como resultado la aplicación de medios respectivos consistiendo esta medidas correctivas desde una llamada de atención hasta el cese del funcionario responsable.

Poder para resolver Conflictos de competencia.- Cuando se llegue a dar el caso de estos, el Poder Ejecutivo por medio de la Secretaría de Gobernación lo podrá hacer con base en el artículo 24 de la Ley Organica de la Administración Pública Federal

En cuanto a la delegación de facultades esta se produce cuando un órgano superior jerárquico transfiere el ejercicio de una función que es de su competencia a un órgano que dependa de él con base en el artículo 16 de la Ley Organica de la Administración Pública Federal.

-Organos que integran la adminstración pública centralizada.- El número y composición de la unidades administrativas centralizadas es muy variable. Se puede apreciar en estas formas la organización administrativa centralizada:

Presidencia de la República

Secretarías de Estado

Departamentos de Estado

Procuraduría General de la República.

- La dministración pública de divide en Federal, Local y Minicipal.- La federal está integrada por: la Presidencia de la República y el Presidente de la República, Secretarios de Estado y Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y jefes de Departamentos, Gobierno del Distrito Federal y Gobernador, Procuraduria

General de la República y Procurador, organismos descentralizados, empresas públicas, sociedades nacionales de crédito y fideicomisos públicos.

La Local esta integrada por: Gobernador, Secretario General del Gobierno, Oficial Mayor, Tesorero, Procurador General de Justicia y Ministerio Público local, organismos desconcentrados, organismos descentralizados, empresas públicas y fideicomisos públicos.

La Municipal esta integrada por: El Ayuntamiento, Presidente Municipal, Síndico y regidores por materia, Tesorería Municipal, organismos descentralizados, empresas municipales, fideicomisos públicos municipales.

B.- DESCONCENTRACION ADMINISTRATIVA.- Forma parte de la Administración Pública Federal, creada por el Ejecutivo Federal, consistente en la delegación de ciertas facultades de autoridad que hace el titular de una dependencia en favor de órganos que le están subordinados jerárquicamente y que no cuentan con personalidad jurídica y patrimonio propio, en cambio cuentan con libertad y técnica administrativa.

Elementos con que cuenta la administración pública desconcentrada:

- *Características de la administración pública desconcentrada:*

- a) Son creados por una ley o reglamento
- b) Dependen siempre de una Presidencia, de una Secretaría o de un Departamento de Estado
- c) Su competencia se deriva de las facultades de la administración central

d) Su patrimonio es el mismo que el de la Federación, aunque también puede tener presupuesto propio

e) Las decisiones más importantes requieren de la aprobación del órgano del cual dependen

f) Tienen autonomía técnica, esto es, otorgarle facultades de decisión ya que dependen de un órgano central de la presidencia, de una secretaría o de un departamento de Estado u organismo descentralizado debe tener un acuerdo para llevar a cabo decisiones trascendentales

g) No puede tratarse de un órgano superior siempre depende de otro

h) Su naturaleza hay que determinarla teóricamente, en cada caso estudiado en particular del órgano de que se trate

i) Su estructura puede ser muy variada

j) En ocasiones tiene personalidad propia

- *Clasificación de la administración pública desconcentrada:*

- Desconcentración en sentido estricto o funcional.- Forma parte de la administración pública federal, es creada por el Ejecutivo Federal, consistente en la delegación de ciertas facultades de autoridad que hace el titular de una dependencia en favor de órganos que le están subordinados jerárquicamente y que no cuentan con personalidad jurídica y patrimonio propio, y en cambio cuentan con libertad técnica administrativa.

- Desconcentración vertical.- Consiste en que el superior jerárquico delega

determinadas facultades a los órganos que le están subordinados para el mejor desempeño de sus funciones equiparándola a una figura de derecho mercantil, en la cual existe una sucursal dependiendo de una matriz, pero con facultades específicas y funciones propias.

- Desconcentración horizontal.- Consiste en crear oficinas de igual rango entre sí que puedan tener facultades en una misma ciudad o en otras áreas geográficas.

- Desconcentración regional.- Además de existir la delegación de facultades a los órganos, se atribuyen a un órgano administrativo periférico abriendo una oficina en un área específica de éste.

- Ventajas de la desconcentración administrativa.- La acción administrativa es más rápida y flexible porque se acerca a los particulares y puede estudiar y resolver mejor los asuntos y problemas que se le presenten, hay más responsabilidad de los órganos inferiores en determinados asuntos .

C.- EMPRESAS DE PARTICIPACION ESTATAL.- Es una forma de organización en la cual el Estado recurre como uno de los medios directos de realizar su intervención en la vida económica del país.

El fundamento legal de este tipo de organización se encuentra en el artículo 46 de la Ley Organica de la Administración Pública Federal.

Fundamentación de las empresas de Estado.- Al organizarse con las técnicas privadas se obtienen mejores resultados y mayor eficiencia, los funcionarios y los empleados al trabajar en una organización privada pueden seleccionar mejor entre

personas más capacitadas, porque pueden pagar mejores sueldos de los que paga la administración central, y por ende no existen problemas de burocratismo y diferencias administrativas, por lo que la administración financiera depende de la empresa.

LA EMPRESA PUBLICA Y SUS DIFERENCIAS CON LA EMPRESA PRIVADA.- La empresa privada tiene como finalidad la obtención de un lucro o ganancia, cuando se trata de empresas del Estado, la empresa pierde sus características de obtención de un lucro para abarcar una finalidad mucho más amplia que es la del interés general o las necesidades colectivas, independientemente de la rentabilidad o utilidad pecuniaria que se puede obtener para ella.

CARACTERISTICAS DE LA EMPRESA PUBLICA.- El Estado aporta los elementos de capital, naturaleza, organización y regula el elemento de trabajo, la empresa se encuentra destinada a producir bienes o servicios para satisfacer las necesidades colectivas, sin que ello indique obtener lucro necesariamente, la empresa se encuentra vigilada por el Estado, pudiendo señalar éste las orientaciones de la misma, y el régimen de la empresa es de normas de derecho público como de derecho privado.

Es la administración pública paraestatal, en donde han quedado incluidas las empresas públicas, los organismos descentralizados, y los fideicomisos los cuales han sido incorporados a las citadas dependencias del Ejecutivo Federal según el ramo o actividades que desarrollan, a efecto de que sus relaciones tanto políticas

como económicas se desenvuelvan de manera coherente y coordinada, encargándose a cada secretaría tanto de la planeación de sus funciones como de la vigilancia de su operación. Con este motivo los secretarios de Estado participan de los consejos, juntas derivadas u órganos de la administración interna de unas y de otras, ejerciendo las facultades que ha dejado a su cargo el Presidente de la República.

Mucho se ha discutido de la participación del Estado mexicano en todos estos organismos, pero en especial, la que se ha reservado a las empresas públicas, por considerar que intervienen sin la justificación legal plena en la actividad propia de los particulares.

La empresa pública es hoy simplemente, la unidad económica de bienes y prestación de servicios, vinculadas a la evolución del Estado, y a los procesos sociales, cuya doble finalidad es asegurar el desarrollo de la Nación y la capacidad de decisión administrativa del poder en la vida económica del país.

D.- DESCENTRALIZACION ADMINISTRATIVA.- En este tipo de organización administrativa se abundará más ya que es motivo de la presente investigación.

El fundamento legal de la descentralización administrativa se encuentra en el artículo 45 de la Ley Organica de la Administración Pública Federal y 1º y 5º de la Ley Federal de Entidades Paraestatales.

Respecto al concepto de descentralización administrativa se hará mención del concepto que establece Miguel Acosta Romero:

"La descentralización administrativa, existe cuando se crean organismos con personalidad jurídica propia mediante disposiciones legislativas, para realizar una actividad que compete al Estado, o que es de interés público".⁵⁰

Para el investigador la descentralización administrativa se entiende de la siguiente manera:

"La descentralización es una forma de organización administrativa que adopta mediante una ley o decreto la administración pública centralizada, para desarrollar actividades que le competen al Estado, que sean de interés general en un momento dado, que se desarrollan a través de organismos creados especialmente por el Ejecutivo Federal; dotados de personalidad jurídica, patrimonio propio y con régimen jurídico propio".

Por lo tanto los organismos descentralizados se integran con las siguientes características generales:

1.- *Son creados invariablemente por un acto legislativo, sea ley del Congreso de la Unión o mediante decreto del Ejecutivo.-* Son creados por acto legislativo o mediante el decreto del Ejecutivo, cuando surge este acto nace el organismo descentralizado.

2.- *Tienen régimen jurídico propio.-* Todos los organismos descentralizados cuentan con un régimen jurídico propio que regula su personalidad, su patrimonio, su objeto y su actividad. Este régimen se encuentra establecido en su ley orgánica que puede

⁵⁰ Acosta Romero, Miguel. Teoría General... Op cit p. 463

ser una ley del Congreso de la Unión o un decreto del Ejecutivo.

3.-Tienen personalidad jurídica propia.- Estos organismos son creados estrictamente por vía de un acuerdo político administrativo y por normas de derecho público, al contrario de otras personas jurídicas colectivas en las que el grupo de las personas físicas las organiza y las dota de patrimonio, en los organismos descentralizados su creación se decide por vía de autoridad y después de expedida la ley se conjunta el elemento personal, el patrimonial, etc.

4.- Cuentan con una denominación.- La denominación equivale a lo que en la persona física el nombre, sirva el ejemplo: Petróleos Mexicanos, Instituto Mexicano del Seguro Social, Pronósticos Deportivos etc; en ocasiones es el uso y la costumbre lo que hace necesario el empleo de siglas como es el caso de Pemex, IMSS etc.

5.- Las sedes de las oficinas y dependencias se encuentran establecidas en el territorio.- Las sedes de las oficinas y las dependencias en el ámbito territorial se determina con base en el artículo 42 Constitucional. La sede es el lugar, ciudad, calle y número donde residen los órganos de decisión y dirección del organismo descentralizado.

6.-Tienen órganos de dirección, administración y representación.- Un cuerpo colegiado que es el órgano de mayor jerarquía y es el que decide sobre los asuntos importantes de la actividad y administración del organismo. Se encuentra en el representados los intereses de la administración central y de los sectores a los que

afecta la actividad del organismo, en algunos organismos se les designa con el nombre de Asamblea General como es el caso del IMSS, en otros organismos se les llama Junta de Gobierno como es el caso de la U.N.A.M.

7.- *Cuentan con estructura administrativa interna.*- La estructura administrativa interna dependerá de la actividad a la que esté destinada y de las necesidades de división de trabajo, generalmente hay una serie de organismos inferiores en todos los niveles jerárquicos y también de direcciones y de departamentos que trabajan por sectores de actividad.

8.- *Cuentan con patrimonio propio.*- Es el conjunto de bienes y derechos con que cuentan los organismos descentralizados para el cumplimiento de sus objetivos: Pueden existir bienes que sean del dominio público, pueden contar también con bienes directos como son:

los que integran el subsuelo y la plataforma continental que forman parte de los elementos que tiene y disponen, por ejemplo los que tiene pemex para cumplir con su objeto; cuenta también con bienes del dominio privado, cuenta también con ingresos propios o sea de los que se obtiene con los servicios o bienes que produce respectivamente.

9.- *Tienen objeto.*- Los objetos de los organismos descentralizados son entre otros:

- la realización de actividades que corresponden al Estado
- la prestación de servicios públicos
- la administración y explotación de determinados bienes del dominio público o del

dominio privado del Estado.

10.-Tienen finalidad.- Su finalidad es procurar la satisfacción del interés general en forma más rápida, idónea y eficaz.

11.-Tienen régimen fiscal.- La mayoría de los organismos descentralizados por las actividades propias de su objeto están exentos del pago de impuestos federales, estatales y municipales. Sin embargo existen organismos descentralizados que si pagan impuestos a la federación por ejemplo; Pemex. También se puede observar al respecto que resulta un tanto ilógico que el propio Estado se cobre asimismo impuestos.

12.-Intervención del Poder público.- Se ha establecido que los organismos descentralizados prestan un servicio que originalmente corresponde a la administración pública central, esto es, suple a ésta en su actividad. De ahí que el Presidente de la República ejerza estrecha vigilancia para que el servicio sea eficiente.

13.- Delegación de atribuciones del Poder público.- Los organismos descentralizados están considerados por los artículos 25 y 26 del Código Civil para el Distrito Federal como personas morales.

La descentralización administrativa se ha dividido en :

Descentralización política.- Se vincula a la estructura del Estado y a sus circunstancias histórico-políticas, derivan del Estado Federal y éstas son:

- Las entidades federativas

- Los municipios

Ambas son estructuras que actúan sobre una determinada superficie, territorial y en la que los administradores pueden intervenir en la elección o designación de los órganos del gobierno local, a través del voto popular. El fundamento jurídico de esta estructuras se encuentra en los artículos 43 y 115 Constitucional.

Descentralización administrativa.- Existe cuando se crean organismos con personalidad jurídica propia, mediante disposiciones legislativas para realizar una actividad que compete al Estado y que es de interés público.

En este orden de ideas el Estado, por medio de su actividad puede crear organismos descentralizados que ejerzan la función de prestar el servicio público de seguridad social y por tal razón crea el IMSS, que es un organismos público descentralizado que atiende asuntos respecto de la seguridad social, con determinada autonomía e independencia y que forma parte del Estado.

El citado IMSS como quedó establecido, está clasificado como un organismo descentralizado por servicios, es decir el IMSS es un organismo autónomo, dotado con personalidad jurídica propia, y patrimonio propio. El servicio de seguridad social que presta este organismo descentralizado tiene que ser sufragado en forma tripartita, es decir intervienen el patrón, el trabajador y el Estado.

De esta manera en cuanto a su régimen financiero las cuotas obrero-patronales que percibe el IMSS, no tiene relación con el artículo 31 fracción IV Constitucional que es el que establece la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto

público, y de esta manera el Estado al crear los impuestos, también establece la entidad diferente, que es la que se encarga de recaudarlos; no así con las cuotas obrero-patronales, ya que en éstas, es el mismo IMSS el que establece la cantidad y forma de pago y es también el mismo organismo el que se encarga de cobrarlas y recaudarlas.

Tanto la doctrina como la ley y la Suprema Corte de Justicia de la Nación le han otorgado el carácter al IMSS de organismo fiscal autónomo para el cobro de las cuotas obrero-patronales y de los capitales constitutivos, hecho que se encuentra fundamentado en los artículos 267 y 268 de la Ley del Seguro Social que a la letra dicen:

ART. 267.- El pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tiene el carácter de fiscal.

ART. 268.- Para los efectos del artículo anterior, el Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y la base para su liquidación, así como para fijar las cantidades liquidadas, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente ley y sus disposiciones reglamentarias.

Han generado confusiones en cuanto a la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales, tanto en la doctrina como la legislación y la jurisprudencia; ya que si el IMSS fue creado por el Ejecutivo para la satisfacción del servicio de seguridad social y le da autonomía, le otorga el carácter de fiscal para el cobro de las cuotas obrero-patronales, misma que necesita el propio IMSS para sufragar sus

gastos. Luego entonces surge la pregunta ¿ A que tipo de contribuciones o tributos pertenecen las aportaciones de seguridad social?, y ¿Qué pasa con la regulación por la ley de la contribución estatal para la seguridad social?.

Lo anterior da pauta para mencionar los elementos que caracterizan al IMSS como organismo descentralizado:

- a) Servicio público.- El servicio que presta el IMSS es para satisfacer una necesidad colectiva de carácter laboral, económico o cultural a través de prestaciones concretas individuales a las personas que lo solicitan de acuerdo con un sistema permanente establecido en la ley.
- b) La Institución pública.- Es la encargada de prestar el servicio, es un organismo descentralizado denominado IMSS, encargado de otorgar las prestaciones que en la ley de la materia se especifican para lo cual actúa por medio de sus órganos que son: la Asamblea General, el Consejo Técnico, la Comisión de Vigilancia y la Dirección General.
- c) Se trata de un seguro social obligatorio.- Se requiere de un sistema que garantice la estabilidad y permanencia con la independencia de personas y autoridades.
- d) Los sistemas de financiamiento.- Son estructurados en forma tal que permiten soportar los costos del sistema y por tratarse de un seguro social obligatorio que se encuentra en una ley; estarán dotados de un imperio que les permita continuidad y seguridad.
- e) Se atenderá a los económicamente débiles.- Proporcionándoles la seguridad

social que requieren para su desarrollo.

f) Cotización tripartita.- El sostenimiento del seguro social descansa en el patrón, trabajador y Estado por ser partes interesadas en la conservación de la salud y el desarrollo integral de los beneficiarios.

g) Funciona con una administración tripartita.- Los órganos que administran la Institución pública encargada de dar los servicios, se encuentran integrados por los sectores representativos de los patrones, trabajadores y del propio Estado.

En cuanto al origen jurídico de las cuotas obrero-patronales, como ya quedó establecido, nacen jurídicamente del artículo 123 fracción XXIX Constitucional, es decir, para que surja la seguridad social, es necesario que exista una relación laboral para que de esta manera el trabajador junto con el patrón sean los sujetos pasivos de la relación tributaria; y el Estado juega una ambivalencia, primero porque crea por medio del Ejecutivo organismos descentralizados y después porque también contribuye para el sostenimiento de este tipo de organismos aunque esta contribución no se encuentre regulada por la ley, estos organismos que por ser autónomos su presupuesto de ingresos y egresos no son discutidos ni aprobados por el Congreso de la Unión. Si aunado a lo anterior se tiene que las cuotas obrero-patronales se hacen exigibles fiscalmente por el Código Fiscal de la Federación y por la Ley del Seguro Social, y que los ingresos que perciben los organismos descentralizados no figuran en el presupuesto general de la Federación.

CAPITULO IV

LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL DENTRO DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO MEXICANO

4.1. CONCEPTO DE INGRESO PUBLICO E INGRESO DEL ESTADO

El Estado para dar satisfacción a las necesidades que demanda la sociedad, las cuales pueden ser de educación, de seguridad social, de orden económico, social, cultural, etc; requiere de los medios económicos necesarios para dar cumplimiento a las necesidades exigidas, de esta manera el Estado debe obtener ingresos para hacer frente a esas necesidades. Estos ingresos los obtiene el Estado por vía originaria o derivada.

Lo anterior da pauta para definir lo que se entiende por *ingreso* el término ingreso en su sentido usual designa algo que entra en un patrimonio.

El Estado no puede hacer frente a las necesidades que demanda la sociedad con los ingresos por vía originaria, porque éstos se dan en forma muy esporádica o espontánea, sirva el ejemplo: en un caso de derecho civil sobre una herencia y no hay herederos, de acuerdo a las disposiciones del Código Civil y administrativas, hereda la beneficencia pública, aunque también se puede dar la situación de que se hagan a favor del Estado legados, donaciones y también por medio de la figura de la prescripción el Estado puede obtener bienes a su favor.

En cuanto a los ingresos por vía de derecho público, el calificativo de público a los ingresos que percibe el Estado, se hace referencia no a la naturaleza de los ingresos, sino a la naturaleza de los sujetos que los percibe, de esta forma se tiene que solamente constituyen ingresos públicos las cantidades de dinero ingresadas en el patrimonio del Estado o de otros entes públicos por medio de cualquier título

legal.

Lo anterior exige la definición de ingreso público, por lo que se hace referencia a lo establecido por Miguel Acosta Romero:

"Ingreso de derecho público son las percepciones que, en dinero o en especie obtiene el Estado como autoridad, de los particulares, conforme a las disposiciones legales y cuyo pago es obligatorio".⁵¹

Andrés Serra Rojas define al ingreso público de la siguiente manera:

"Ingreso público es el dinero que recibe el Estado y sus demás entes públicos por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio o autoridad. Toda percepción de numerario en las aras del Estado debe considerarse como un ingreso, aunque no tenga carácter definitivo".⁵²

En suma por ingreso público se entiende: "Toda percepción en dinero o en especie que obtiene el Estado por medio de su poder de imperio y demás entes públicos, para cubrir el gasto público, aún cuando los mencionados ingresos no tengan el carácter definitivo".

4.2. CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

Como quedó establecido, el ingreso público es equivalente al ingreso del Estado, y por ingreso público se entiende todas las percepciones que, en dinero o en especie, obtiene el Estado como autoridad, de los particulares, conforme a las disposiciones legales y cuyo pago es obligatorio.

Los ingresos del Estado han sido clasificado generalmente por la doctrina de

⁵¹ Acosta Romero, Miguel. Segundo Curso... Op cit. p 383.

⁵² Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. 12ª ed. México Porrúa S.A. 1983 p

la siguiente manera:

a) *Ingresos Ordinarios*.- Aquello ingresos que reúnen los requisitos de permanencia, periodicidad, recurrencia y previsibilidad, es decir el mencionado ingreso proviene de una fuente duradera. Los ingresos ordinarios son: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, accesorios de las aportaciones de seguridad social, productos y aprovechamientos.

b) *Ingresos Extraordinarios*.- Son los ingresos que percibe el Estado, sólo cuando circunstancias anormales los colocan frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias ejemplo de estos ingresos son: la emisión de moneda, la expropiación, los empréstitos etc.

Sin embargo, Andrés Serra Rojas difiere de la anterior clasificación, y establece que los ingresos del Estado se clasifican en ingresos tributarios e ingresos financieros.

Ingresos tributarios.- Comprende a los impuestos, aportaciones de seguridad social tributos y contribuciones accesorias.

Ingresos financieros.- Comprende a los empréstitos, la emisión de moneda, la emisión de bonos, de deuda pública, las amortizaciones y conversión de la deuda pública, moratoria, productos y derechos, expropiaciones, decomisos y nacionalizaciones.

"Como puede comprobarse los ingresos tributarios comprenden las obligaciones económicas de los mexicanos para contribuir a los gastos

públicos. Por lo que se refiere a los ingresos financieros ellos provienen de diversas fuentes de financiamientos, necesarias para complementar y para integrar las exigencias del presupuesto nacional".⁵³

Ahora bien en cuanto a la clasificación legal de los ingresos del Estado el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º los clasifica de la siguiente manera:

Art. 2º.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Pero por otra parte los Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1994 en su artículo 1º considera como los ingresos del Estado:

I.- Impuestos

II.- Aportaciones de seguridad social

III.- Contribuciones de mejoras

IV.- Derechos

V.- Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago

VI.- Productos

VII.- Aprovechamientos

IX.- Ingresos derivados de financiamientos

X.- Otros ingresos.

4.3. CONCEPTO DE PRESUPUESTO

Históricamente el presupuesto se originó en Inglaterra hace más de siete siglos, desarrollándose desde entonces con la evolución del gobierno parlamentario, pasando por tres etapas a saber:

- 1.- Aprobación parlamentaria de los impuestos y de otras fuentes de recursos
- 2.- Aprobación parlamentaria de los gastos por medio de las asignaciones; y
- 3.- Discusión anual por el parlamento, de los ingresos y de los gastos del gobierno establecidos en la forma de un plan financiero.

Ahora bien, con referencia al concepto de presupuesto, en su acepción más general el diccionario Pequeño Larousse Ilustrado indica:

"Presupuesto Ta adj. Supuesto previamente.// M. Motivo de una causa.// Suposición.// Ingresos y gastos de una corporación, de un organismo público, de un Estado.// Cálculo anticipado del costo de una obra".⁵⁴

En cuanto a la definición doctrinaria de presupuesto Andrés Serra Rojas establece:

"Presupuesto es un acto legislativo anual, por el cual son previstos, autorizados los ingresos y los gastos anuales del Estado y de otros servicios que las leyes subordinan a las mismas reglas".⁵⁵

De lo anterior se deduce que el presupuesto es un instrumento de control y

⁵⁴ Diccionario Pequeño Larousse Ilustrado. 14^a ed. México, Larousse 1990 p 836

⁵⁵ Serra Rojas, Andrés. Op cit . p 701

coordinación de la administración financiera, es decir, ayuda a la recaudación de los ingresos y limita el ejercicio de los recursos disponibles.

Entonces el presupuesto es una cuenta de ingresos y de egresos y el proceso de su formulación consiste en calcular los ingresos y ajustar los egresos o los desembolsos a los recursos disponibles. El presupuesto debe reunir los siguientes requisitos:

REQUISITOS SUSTANTIVOS

Planificación.- La formulación sistemática de su programa exige que el plan de acción se concentre en unidades financieras y que su desarrollo se revise periódicamente.

Universalidad.- Específicamente un presupuesto debe contener explicaciones de los propósitos que se quieren lograr.

Unidad.- Se han tomado como definiciones de la norma de unidad los siguientes requisitos formales:

- La inclusión es un solo documento de todos los ingresos y egresos, en vez de permitirse la existencia de varios presupuestos separados;
- La presentación de todos los ingresos y egresos en una sola cuenta, de modo que puedan confrontarse sus totales para determinar la existencia de equilibrio, déficit o superávit; y
- La unidad de caja, por virtud de la cual todos los ingresos y egresos convergen en un fondo general, evitándose las destinaciones especiales de ciertos fondos

para fines específicos.

Previsión y periodicidad.- La idea central en este sentido es la formulación anticipada del programa que habrá de ordenar las actividades durante un periodo futuro. El principio de previsión aplicado a la naturaleza especial del presupuesto como plan específico de corto plazo conlleva al concepto de periodicidad, es decir, la revisión periódica que ajuste la programación a las circunstancias cambiantes, a la inexorable dinámica de la realidad social.

REQUISITOS FORMALES:

Claridad.- La condición de claridad se logra mediante la sistematización de las decisiones en el conjunto, trazándose las relaciones entre las distintas partes, ordenándose los medios hacia el cumplimiento de los propósitos. En este sentido el documento presupuestal debe contener un análisis de las condiciones generales del país y del plan que se propone.

Especificación v.s. Generalidad.- El requisito de especificación significa que el plan debe estar concebido en términos suficientemente específicos y concretos para dirigir la ejecución de sus propias disposiciones.

Publicidad.- La publicidad es un requisito general del gobierno democrático, la oportunidad de que el pueblo conozca las situaciones del gobierno y pueda formar juicios sobre ellas, se consigue en gran parte por medio de la publicidad, y el presupuesto es indudablemente el centro del debate legislativo.

Exactitud.- Obedece a la necesidad de que las previsiones de los gastos deben

corresponder exactamente a las necesidades que se van a satisfacer con los fondos requeridos para ello a través del presupuesto.

Exclusividad.- Este principio indica que el presupuesto debe comprender todos los elementos necesarios al Estado y a su actividad. No debe abarcar en ningún momento provisiones para desarrollar actividades de los particulares o en favor de los particulares.

4.4. EL PRESUPUESTO DE EGRESOS DEL ESTADO

Por presupuesto de egresos del Estado se entiende como el cómputo anual de los gastos del impuesto, es decir, es el:

"Documento que contiene la enumeración de esos egresos que se denomina presupuesto de egresos de la federación."⁹⁶

Ahora bien en su definición jurídica se entiende por presupuesto lo señalado por el artículo 15 de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, que a la letra dice:

ART. 15.- El presupuesto de Egresos de la Federación será el que contenga el decreto que apruebe la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para exponer durante el periodo de un año a partir del 1º de enero, las actividades, las obras y los servicios públicos previstos en los programas a cargo de las entidades que en el propio presupuesto se señalen.

De lo anterior se desprende que el presupuesto de Egresos de la Federación

⁹⁶ Ibid p 93

tiene relación con el gasto público y por gasto público se entiende:

"Las erogaciones que realicen los Poderes Federales Institucionales, organismos dependencias y empresas de participación estatal mayoritaria, por concepto de gasto corriente, inversiones físicas, inversiones financieras, así como el pago de pasivo o deuda pública."⁵⁷

La definición jurídica del gasto público se encuentra soportada por lo establecido en el artículo 2º de la Ley Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público que a la letra dice:

art. 2º.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como gasto de pasivo de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

I.- El Poder Legislativo

II.- El Poder Judicial,

III.- La Presidencia de la República,

IV.- Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República,

V.- El Departamento del Distrito Federal,

VI.- Los organismos descentralizados,

VII.- Las empresas de participación estatal mayoritaria,

VIII.- Los fideicomisos en los que el fideicomitante sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en la

Acosta Romero, Miguel. Segundo Curso... Op cit p 657

fracción VI y VII.

Sólo para los efectos de esta ley, las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominará genéricamente como "entidades", salvo mención expresa.

De lo cual resulta, que por gasto público se entiende que es una autorización para que se invierta en la realización de una obra o en la ejecución de un servicio, la totalidad o parte de los créditos presupuestarios.

Ahora bien como quedó establecido la elaboración del presupuesto es anual por lo que permite elaborar y controlar el gasto público de actividades, de obras y servicios que han sido confiados al Estado para su prestación en forma eficaz.

El soporte Constitucional del presupuesto de egresos se encuentra fundamentado por los artículo 74 fracción IV primer párrafo, 75 y 126 que a la letra dicen:

ART. 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

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

ART. 75.- La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo, que esté establecido por la ley; y en caso de que por cualquier circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada, la que hubiese tenido fijada en el

Presupuesto anterior, o en la ley que estableció el empleo.

ART. 126.- No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

De lo anterior se deriva que el presupuesto de egresos del Estado constituye un acto administrativo, cuya validez jurídica se encuentra expuesta a la aprobación del Poder Legislativo.

En México toca a la Cámara de Diputados la aprobación del presupuesto de egresos, discutiendo, las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrir el gasto público.

Con relación a los organismos descentralizados, mismos que han tomado un relieve muy importante, han ocasionado problemas de carácter técnico en la elaboración de sus presupuestos, tema que será desarrollado en puntos posteriores.

Como ya quedo establecido el presupuesto debe abarcar todos los gastos que realiza el Estado. *

En cuanto al presupuesto de los organismos descentralizados, se requieren normas diferentes al presupuesto general de la federación por ser organismos autónomos fiscalmente para el cobro de sus ingresos como es el caso del IMSS.

Los organismos descentralizados están agrupados en el presupuesto de la federación, independientemente de que estos organismos tienen presupuesto propio.

Ahora bien, previamente a la aprobación del presupuesto de egresos de la

federación el legislador aprueba las contribuciones de acuerdo a lo que establece el artículo 31 fracción IV Constitucional, que deben decretarse para cubrir el presupuesto de egresos del Estado, por lo que a partir de la ley de ingresos de 1965 y el presupuesto de egresos de ese mismo año se incluyeron a los presupuestos de organismos descentralizados en el presupuesto de la federación.

Por lo que los presupuestos de los organismos descentralizados siguen los lineamientos de sus leyes y no se confunden con el presupuesto de la federación, aunque necesariamente formen parte de la administración pública centralizada; en consecuencia en la estructura constitucional y administrativa mexicana el presupuesto de los organismos descentralizados, desbarata toda tradición jurídica presupuestal y principalmente el control que sobre ellos ejerce Hacienda.

4.4.1 LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION

El Estado como es sabido para hacer frente a las necesidades que demanda la sociedad, es necesario que se allegue recursos por diferentes vías como ha quedado especificado, estas vías pueden ser de derecho privado y de derecho público.

El Estado obtiene ingresos por vía de derecho público con fundamento en su facultad de imperio y estos ingresos son destinados a cubrir el gasto público.

Constitucionalmente el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones para sufragar el gasto público, con fundamento en el artículo 73 fracción VII que a la letra dice:

ART. 73.- El Congreso tiene facultad para:

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

La ley de ingresos se denomina así por que constituye y prevee todos los impuestos de la federación, por lo que regula los ingresos fiscales y no fiscales, es decir, todos los ingresos del Estado; de lo que también se desprende que la ley de ingresos, es una lista o catálogo de impuestos.

Para entender mejor lo que es la Ley de Ingresos es necesario recurrir a la doctrina la cual establece:

"La Ley de Ingresos es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado, y constituye, por lo general una lista de conceptos por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno".⁵⁸

En lo referente a las aportaciones de seguridad social la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1994 en su artículo 12 tercer párrafo señala:

ART.12.-

.....

.....

No se concentrarán en la Tesorería de la Federación los ingresos provenientes de las Aportaciones de Seguridad Social destinadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado

⁵⁸ De la Garza, Sergio Francisco. Op cit. p 109

y al Instituto de Seguridad de las Fuerzas Armadas Mexicanas, los que podrán ser recaudados por las oficinas de los propios Institutos y las Instituciones de crédito que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo cumplirse con los requisitos contables establecidos y reflejarse en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal.

De este modo si bien es cierto, el IMSS, es un organismo descentralizado, fiscalmente autónomo para el cobro de las cuotas obrero-patronales, y se supone que tiene presupuesto propio tanto de ingresos como de egresos, y que sus ingresos son recaudados por el propio Instituto, también que su presupuesto no es discutido por la Cámara de Diputados, ya que estos ingresos son para el financiamiento del propio Instituto que presta el servicio público de seguridad social, misma situación que se encuentra avalada por la redacción del artículo anterior, lo que muestra que aún no se ha establecido el origen jurídico de las mismas y que por lo tanto ha producido confusiones, en cuanto a que los ingresos de estos organismos no son para cubrir el gasto público federal y sin embargo; se encuentran enumerados dentro del Presupuesto General de la Federación.

De lo anterior resulta que la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1994, cataloga dentro de sus renglones a las Aportaciones de Seguridad Social, mismas que como se ha establecido en el desarrollo de la presente investigación no tiene su fundamento Constitucional en el artículo 31 fracción IV; sino en el 123 fracción XXIX del mismo ordenamiento, y si a esto se agrega que la

Ley de Ingresos es discutida primero por la Cámara de Diputados y posteriormente por la Cámara de Senadores, esto marca ya una diferencia con el presupuesto de egresos del IMSS, ya que este presupuesto no es discutido por ninguna de las dos Cámaras, sino por los órganos que conforman el propio Instituto, lo que arroja como consecuencia, que el IMSS es una persona jurídica diferente al Estado.

4.4.2. LEY DE EGRESOS DE LA FEDERACION

Así como el Estado necesita percibir ingresos para cubrir el gasto público, del mismo modo necesita hacer erogaciones para ejercer ese gasto público.

De esta manera como ha quedado especificado la Ley de Egresos de la Federación es la que aprueba la Cámara de Diputados a iniciativa del Ejecutivo para el ejercicio del periodo de un año, a partir del 1º de enero; según esta ley el gasto público comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, basándose en los planes nacionales de desarrollo.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 1º de la Ley del Presupuesto de Egresos de la Federación para el año de 1994 se sujetarán a las disposiciones de este decreto y, a las demás aplicables a la materia.

La Ley de Egresos de la Federación, tiene relación con el artículo 126 Constitucional que a la letra dice:

ART. 126.- No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por Ley posterior.

El artículo anterior contiene sin duda una disposición que garantiza el manejo

y el ejercicio correcto y objetivo del gasto público en el orden federal. Estrechamente relacionado con el gasto público, está el presupuesto anual de egresos, cuya discusión y aprobación corresponde a la Cámara de Diputados en términos del artículo 74 fracción IV, como una facultad exclusiva que a la letra dice:

ART. 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

I hasta III

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

El presupuesto como documento contiene una relación de conceptos y cantidades que se estiman erogar en un año fiscal, lo cual constituye lo que se conoce como gasto público.

En el contenido y razón de ser del presupuesto se entiende la importancia de su exigencia como instrumento necesario para garantizar el manejo del gasto público, al grado que el artículo 126 Constitucional prohíbe expresamente hacer pago alguno que no esté comprendido en el propio presupuesto o determinado por ley posterior; lo que revela que el legislador trató de evitar la imprevisión en el gasto público.

El sentido del artículo 126 Constitucional por tanto, es que ningún pago deberá efectuarse por parte de la Federación sino está previsto en el Presupuesto de Egresos o en una ley posterior a éste.

Por otro lado, el presupuesto también tiene relación directa con la Ley de Ingresos de la Federación, que debe ser expedida anualmente. En efecto una vez determinadas en el presupuesto las erogaciones a realizarse durante el ejercicio fiscal, el legislador ya discutió previamente las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrir el presupuesto; contribuciones que quedarán plasmadas en la Ley de Ingresos, la cual, como anteriormente ha quedado establecido, no contiene sino un catálogo de los distintos renglones o conceptos de los cuales la Federación habrá de percibir ingresos durante el ejercicio fiscal, precisamente para sufragar el gasto público. Dichas contribuciones, en sentido estricto son aquellas que el legislador establece con carácter obligatorio, en términos de la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

De esta forma los efectos jurídicos del Presupuesto son:

- "a) El presupuesto constituye la autorización indispensable para que el Poder Ejecutivo efectúe la inversión de los fondos públicos (Art 126 Constitucional)
- b) El presupuesto constituye la base de la rendición de cuentas que el Poder Ejecutivo debe rendir al Poder Legislativo (Art 74 fracción IV Constitucional).
- C) Produce el efecto de descargar de responsabilidades al Ejecutivo como todo manejador de fondos de descarga cuando obra dentro de las autorizaciones que le otorga quien tiene facultad para disponer de esos fondos.
- d) A su vez el presupuesto es la base y medida para determinar una responsabilidad, cuando el ejecutivo obra fuera de sus atribuciones que contienen (los art 7º y 17 de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda)".⁵⁹

⁵⁹ Fraga, Gabino. Op cit .p 33

De lo anterior se desprende que tanto los ingresos como los gastos públicos, están íntimamente relacionados entre sí, ya que en realidad forman una sola unidad, lo que arroja como consecuencia que los ingresos públicos se fijan en función de los gastos del Estado.

En cuanto a las aportaciones de seguridad social se reitera que están incluidas en la Ley de Egresos de la Federación, y que el artículo 18 de la misma Ley establece lo siguiente:

ART. 18.- La administración, control y ejercicio de los ramos de las Aportaciones de Seguridad Social; erogaciones no sectorizables; participaciones de Estado y Municipios, Deuda Pública, y de Erogaciones para Saneamiento Financiero, a que se refiere el presente Decreto, se encomienda a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por lo que se puede establecer que la autonomía de que goza el IMSS realmente no es autonomía; sino que se trata sólo de una delegación de competencia tributaria, hecha por el Ejecutivo en favor de organismos descentralizados, como es el caso del IMSS, la cual implica que cualquier organismo descentralizado pueda convertirse en acreedor de tributos, entonces la mencionada autonomía existe parcialmente ya que como se comprende, el IMSS sólo tiene la competencia tributaria, pero carece de la potestad tributaria, la cual sólo la puede ejercer el Estado.

4.5. OPINION PERSONAL RESPECTO DE LA NATURALEZA JURIDICA DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

La seguridad social surge al principio como protección paralela a la inseguridad por la que pasó el hombre en la antigüedad y que al paso del tiempo fue tomando forma y estructura, es así como la seguridad social se transforma en primera instancia en un controlador de la masa trabajadora.

En Alemania la idea de la seguridad social fue utilizada políticamente por su Canciller Bismarck, quien por medio de la seguridad social sometió a la masa trabajadora al Estado, y así reforzar el poder del mismo; sin embargo el mencionado Canciller tuvo la visión de establecer que la disminución de producción en la clase trabajadora repercutía desfavorablemente en la economía de cualquier país, es por esto que crea los seguros sociales.

Al instaurarse este tipo de servicio desde un principio fue un ente distinto al Estado, pero subordinado al mismo Estado, por lo que puede establecerse que se trata de una administración descentralizada, y claro, de un organismo descentralizados como es el caso del IMSS y que también se estableció que para su sostenimiento la participación debería ser tripartita, es decir, participarían, patrón, trabajador y Estado.

El IMSS en México presta el servicio de seguridad social fundamentado en la relación laboral, es un organismo como ha quedado establecido en repetidas

ocasiones, descentralizado, con patrimonio propio, personalidad jurídica propia, cuenta con un presupuesto propio de ingresos y de egresos, que es autónomo fiscalmente para imponer las cuotas obrero-patronales y es el mismo Instituto el que se encarga de cobrarlas, de esta forma por las características tan peculiares, que presenta, forma una persona jurídica distinta al Estado; pero subordinada a éste por tratarse de una creación del Poder Ejecutivo, esta situación trae aparejadas confuciones tanto a nivel académico, como práctico, tanto que hay criterios doctrinarios encontrados para determinar la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales que percibe este organismo, y que ha provocado que los criterios del máximo Tribunal en México la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya también, emitido jurisprudencias encontradas a este respecto.

Es indudable que para que surga la seguridad social, es indispensable que haya primero una relación de tipo laboral, desde luego fundamentada en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional; relación que se establece entre un sujeto denominado patrón y otro trabajador, mismos que por mandato de la ley deberán aportar para la prestación del servicio de seguridad social, la que se materealiza a través del IMSS, pero, como ha quedado establecido el sostenimiento del IMSS es tripartita, luego entonces, ¿Qué pasa con la regulación legal de la aportación del Estado?.

Ahora bien es IMSS es un organismo descentralizado que presta el servicio de seguridad social, que no es ajeno al Estado, pero que el Estado no puede solventar en su totalidad, por lo que crea al IMSS como organismo descentralizado con

patrimonio propio, personalidad jurídica, con presupuesto propio de ingresos y de egresos y que tiene también autonomía propia para imponer las cuotas obrero-patronales, de esta forma el Estado está delegando su competencia tributaria, ya que es el propio Instituto el que se encarga del cobro de las cuotas obrero-patronales y no una dependencia directa de la administración centralizada como sería el caso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al establecerse la seguridad social en México, se hizo como garantía social, es decir, como un derecho a la protección de la salud del trabajador; en cuanto a la fiscalización de las cuotas obrero-patronales, se ha establecido que es con el fin de que el cumplimiento de las obligaciones originalmente laborales se logren mediante organismos descentralizados, como es el caso del IMSS. Los ingresos que percibe este organismo están considerados dentro de la doctrina extranjera como ingresos paratributarios o parafiscales, situación que ha llevado a la doctrina a tratar de establecer la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales, pues por un lado, la doctrina como es el caso de los tratadistas Sergio Francisco de la Garza, Javier Moreno Padilla y Juan José Etala; sostienen que las aportaciones de seguridad social son contribuciones parafiscales o paratributarias, ya que el acreedor de las prestaciones establecidas con carácter obligatorio, situación que se encuentra reforzada por el artículo 267 de la Ley del Seguro Social, no es el Estado de manera directa, es decir, a través de la administración centralizada, como anteriormente quedó establecido; se trata de un organismo descentralizado y que como

consecuencia los ingresos que percibe este organismo no están integrados dentro del presupuesto general del Estado, es decir, estos no son para satisfacer el gasto público general, sino que son destinados al financiamiento del gasto del propio organismo público descentralizado; los mencionados autores sostienen estos criterio apoyados en la doctrina y la legislación extranjera, en las cuales se hace referencia a las llamadas exacciones parafiscales, por lo que puede establecer que en México en ningún ordenamiento se hace alusión a la parafiscalidad, lo que provoca indiferencia y contradicción respecto a la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social.

Debido a la diferencia que hay en la doctrina nacional respecto de la extranjera, en cuanto a la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, ya que la doctrina mexicana ha adoptado criterios extranjeros respecto a la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, lo cual en la práctica académica provoca confusiones; por lo que se hace necesario que esta figura jurídica tenga su propio desarrollo y fundamento tanto jurídico como doctrinario.

Los tratadistas que consideran a las aportaciones de seguridad social como ingresos paratributarios es por que han determinado que tales ingresos cuentan con características propias a saber:

- a) se trata de prestaciones obligatorias.
- b) no se trata de figuras tradicionales.
- c) están establecidas a favor de organismos descentralizados.

d) no hay generalidad en la Ley del Seguro Social, ya que los obligados al pago de esta contribución son el patrón y el trabajador.

e) no hay tampoco proporcionalidad ni equidad.

f) es indiferente que estén o no previstos en el presupuesto general del Estado.

Por otro lado hay opiniones como la de Ernesto Flores Zavala, Hug Dalton, Maurice Duverger, que consideran a las cuotas obrero-patronales como impuestos por lo siguiente:

Para Ernesto Flores Zavala las cuotas obrero-patronales son impuestos y sostiene que son establecidas por el Estado unilateralmente y con carácter obligatorio para todos los que se encuentran dentro de la hipótesis prevista en la ley y el rendimiento de ese gravamen se destina para cubrir los gastos del IMSS; la idea de Ernesto Flores Zavala no es aceptada por el investigador, ya que para que se considere a las cuotas obrero-patronales como impuestos deben tener su origen jurídico en el artículo 31 fracción IV Constitucional y las cuotas obrero-patronales tiene su origen en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional; por lo tanto no reúnen los requisitos establecidos en el artículo 31 fracción IV Constitucional para que se consideren como impuestos.

El tratadista Maurice Duverger establece que la parafiscalidad se aproxima más al impuesto que a la tasa, la dictrina del citado autor no es clara, en razón de que la distinción que hace de fiscalidad y parafiscalidad, la basa en el carácter esencialmente político de la primera y económico-social de la segunda y ambas

constituyen uno de los elementos de realización de la política social.

Hug Dalton considera a las cuotas del seguro social como impuestos, porque establece que son contribuciones que gravan el salario.

Ahora bien, para que las cuotas obrero-patronales se consideren impuestos de acuerdo al criterio del investigador es necesario que cubra los requisitos del artículo 31 fracción IV Constitucional a saber:

- a) que sea una obligación ex-lege
- b) que el impuesto esté constituido por el principio de legalidad
- c) que el impuesto este constituido por una ley de aplicación general
- d) que el impuesto este regido por el principio de obligatoriedad
- e) que el impuesto este regido por la proporcionalidad y equidad
- f) que el impuesto este vinculado al gasto público. No se puede pasar por alto este binomio económico porque es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter de justificación
- g) que el impuesto este a cargo de personas físicas y morales.

Estos requisitos relacionados con las aportaciones de seguridad social, no se cubren, porque en lo referente al principio de legalidad su origen jurídico lo tiene en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional y no en el 31 fracción IV del mismo ordenamiento; en cuanto a que esté constituido por una ley de aplicación general, la Ley del Seguro Social no es de aplicación general para todos los individuos como lo establece el artículo 31 fracción IV , sino sólo para un grupo determinado de

personas sujetas por una relación laboral con base en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional.

En cuanto al principio de obligatoriedad éste se encuentra restringido por la aplicación de la Ley del Seguro Social.

En cuanto a la proporción y equidad, las aportaciones de seguridad social no lo cubren, ya que la cuota la paga el trabajador que gana un salario mínimo y la paga el trabajador que gana más de un salario mínimo, en cuanto al patrón, este paga la cuota aun cuando tenga trabajadores que ganan un salario mínimo y paga la cuota el que tiene trabajadores que ganan más de un salario mínimo, no hay equidad porque los obligados al pago son un grupo determinado por la Ley del Seguro Social, contradiciéndose así el principio de equidad que establece el artículo 31 fracción IV Constitucional.

Por lo que hace que el impuesto esté vinculado al gasto público general del Estado; en cambio las cuotas obrero-patronales no cumplen con este requisito, porque los ingresos que percibe el IMSS están destinados a cubrir el gasto del propio IMSS, por lo que se rompe este principio, y como consecuencia no se puede establecer que las cuotas obrero-patronales sean consideradas como impuestos, ya que también violan el principio de proporcionalidad y de equidad como se puede apreciar en la siguiente jurisprudencia:

Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice
Parte: I
Sección: Amparo LEYES FEDERALES

Tesis: 48

Página: 91

RUBRO: IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS 27, FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980, Y 25 FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL QUE PREVIENEN EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS, SON INCONSTITUCIONALES.

TEXTO: Los artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del 1ª de enero de 1979 al 1º de enero de 1980 y 25, fracción I, en vigor a partir de 1980, idénticos en cuanto a que hacen referencia a las cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS, no cumplen los requisitos de proporcionalidad y equidad señalados por el artículo 31, fracción IV, Constitucional, pues por una parte permite en un caso la deducción y la prohíbe en otro, a pesar de tratarse de gastos de la misma naturaleza, con lo que se propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley, a saber causantes mayores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las empresas, sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerlo lo verán incrementado, atentándose contra la equidad de los tributos.

Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica y por lo mismo, al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, al que se le facilitará que se le aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago superior no se encontrará, en este aspecto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, si las cuotas pagadas a cuenta de los trabajadores correspondieron a trabajadores con salario mínimo general o con salario mayor. Debe añadirse que los razonamientos expuestos no sufran modificación alguna si se considera que mientras las cuotas por cuenta de los trabajadores con salario mínimo general deben cubrir las los patrones, con fundamento en el artículo 42 de la Ley del Seguro Social, y que el pago de dichas cuotas por parte del patrón a cuenta de los trabajadores, cuando perciben salario superior, se derive de un contrato colectivo de trabajo, pues además de que en esta hipótesis la Ley Federal del Trabajo obliga a cumplir las estipulaciones de esos contratos, tales situaciones no desvirtúan que se trate de un gasto de la misma naturaleza que varían sólo en su monto y del que no depende la capacidad económica del contribuyente, pues de que tenga trabajadores con salario mínimo o no los tenga en determinado número, no se sigue que perciba más o menos utilidades, lo que depende de otros múltiples factores. Además si el legislador estimó que procedía en otros, cuando lógicamente las erogaciones son superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción.

Sin embargo hay otro autor, Jorge I. Aguilar que considera a las cuotas obrero-patronales como contribuciones especiales por lo siguiente: el mencionado autor establece que las cuotas obrero-patronales deben ubicarse dentro de las contribuciones especiales, porque reúnen los requisitos de ser unilateralmente fijados por el Estado en forma obligatoria, de tal suerte que su pago no depende de la voluntad de los particulares sujetos a ellas, y que además su ingreso tiene por objeto cubrir el gasto del Estado o corporación que presta este servicio.

El criterio del anterior autor no es posible aceptarlo porque la contribución especial consiste en la prestación de un servicio público general indivisible, y los beneficios de este servicio son de manera directa y específica con motivo de la realización de obras generalmente de urbanización, es una prestación, y lo recaudado por las contribuciones especiales son destinadas a cubrir el gasto público general del Estado.

Como se puede apreciar hay contradicción respecto de los criterios doctrinarios para determinar la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social; misma contradicción que se presenta en los criterios esgrimidos por el máximo Tribunal de México la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que por un lado le otorga la calidad de fiscal como se demuestra en la siguiente jurisprudencia:

Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Epoca: 5ª
Tomo: CXXIV

Página: 424

RUBRO: SEGURO SOCIAL, LAS CUOTAS PARA EL, TIENEN CALIDAD DE CREDITOS FISCALES.- **TEXTO:** De acuerdo con el artículo 135 del código de seguridad social, se desprende que el pago de las aportaciones, de cuotas del Seguro Social, ya sea que las correspondientes al pago del seguro, o por invalidez muerte o cuotas más elevadas, que las que se estaban cobrando, tiene el carácter de fiscales, por disposición expresa, otorgándole la facultad al Instituto del Seguro Social para la determinación de las créditos y de las base para su liquidación, con el carácter de organismo fiscal autónomo. De donde el referido precepto no deja duda para concluir la calidad fiscal otorgada por la ley a la fijación de las cuotas y a la competencia del Instituto para este efecto; además de que el mismo ordenamiento determina que se aplicarán las normas del Código Fiscal, en aquellos renglones que regulan las fases oficiosas y contenciosas del procedimiento tributario. Al contener el citado precepto los términos "fases oficiosas y contenciosas" lógicamente extienden la aplicación del Código Fiscal a todo procedimiento tributario, derivado de los acuerdos particulares de una autoridad oficiosa a las materias fiscales en controversia sobre las que se contiene en juicio o sea al respecto contencioso, litigioso, que es el nombre genérico de todo cuanto puede dar motivo a un pleito, y es precisamente en esta materia, donde tiene aplicación, el instrumento fiscal y no en ningún otro que afecte la organización interna o administrativa del Instituto Mexicano del Seguro Social.

De lo anterior se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación por un lado les otorga el carácter de fiscales a las cuotas obrero-patronales y por otro lado cae en contradicción con ordenamientos secundarios como la Ley del Impuesto sobre la Renta con relación a los artículos 25 fracción I, 27 fracción I del mismo ordenamiento, situación que se demuestra con la siguiente jurisprudencia:

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice

Parte: I

Sección: Amparo LEYES FEDERALES

Tesis: 48

Página: 91

RUBRO: IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS 27, FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980, Y 25 FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL QUE PREVIENEN EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE

LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS, SON INCONSTITUCIONALES.

TEXTO: Los artículos 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del 1^a de enero de 1979 al 1^o de enero de 1980 y 25, fracción I, en vigor a partir de 1980, idénticos en cuanto a que hacen referencia a las cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS, no cumplen los requisitos de proporcionalidad y equidad señalados por el artículo 31, fracción IV, Constitucional, pues por una parte permite en un caso la deducción y la prohíbe en otro, a pesar de tratarse de gastos de la misma naturaleza, con lo que se propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley, a saber causantes mayores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las empresas, sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerlo lo verán incrementado, atentándose contra la equidad de los tributos.

Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica y por lo mismo, al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, al que se le facilitará que se le aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago superior no se encontrará, en este aspecto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, si las cuotas pagadas a cuenta de los trabajadores correspondieron a trabajadores con salario mínimo general o con salario mayor. Debe añadirse que los razonamientos expuestos no sufran modificación alguna si se considera que mientras las cuotas por cuenta de los trabajadores con salario mínimo general deben cubrir las cuotas pagadas a cuenta de los trabajadores con salario mayor, cuando perciben salario superior, se derive de un contrato colectivo de trabajo, pues además de que en esta hipótesis la Ley Federal del Trabajo obliga a cumplir las estipulaciones de esos contratos, tales situaciones no desvirtúan que se trate de un gasto de la misma naturaleza que varían sólo en su monto y del que no depende la capacidad económica del contribuyente, pues de que tenga trabajadores con salario mínimo o no los tenga en determinado número, no se sigue que perciba más o menos utilidades, lo que depende de otros múltiples factores. Además si el legislador estimó que procedía en otros, cuando lógicamente las erogaciones son superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción.

La anterior jurisprudencia cae en contradicción, porque las cuotas obrero-patronales no derivan del artículo 31 fracción IV Constitucional, sino del artículo 123 fracción XXIX del mismo ordenamiento, por lo que las cuotas obrero-patronales no

reúnen los requisitos establecidos para los impuestos.

De este modo las cuotas obrero-patronales no pueden considerarse ni impuestos, ni contribuciones especiales, por las características propias que estas aportaciones presentan, y por tener su origen jurídico en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional, como ya quedó establecido está catalogado dentro del derecho social, lo que ha provocado inseguridad y duda con respecto a estos ingresos que están ubicados dentro de la Ley de Ingresos de la Federación y se cubra con ellos el presupuesto del IMSS, que no es discutido ni aprobado por la Cámara de Diputados.

Lo anterior permite establecer que se trata de un presupuesto propio e independiente, que como consecuencia trae contradicción y diferencia con los principios generales que rigen el presupuesto general del Estado, es decir, los ingresos que percibe el IMSS no están destinados a cubrir el gasto público del Estado, lo que ha provocado inquietud en el ánimo del investigador y da pie para que se formulen las siguientes:

CONCLUSIONES:

- 1.- La seguridad social es producto de la inseguridad social por la que pasó el hombre desde la antigüedad, misma que se ha venido desarrollando y que es el resultado de los esfuerzos y lucha constante de la clase trabajadora para la obtención de este beneficio.
- 2.- La seguridad social como se sabe es el derecho conquistado por la clase trabajadora y en México se materializa a través del Instituto Mexicano del Seguro Social.
- 3.- El origen jurídico de la seguridad social se encuentra en el artículo 123 fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 4.- El origen jurídico de los impuestos y de las cuotas obrero-patronales difieren, ya que el fundamento jurídico del impuesto se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución y el de las cuotas obrero-patronales en el 123 fracción XXIX del mismo ordenamiento.
- 5.- La seguridad social nace de la relación laboral.
- 6.- El servicio público de seguridad social es prestado por un organismo descentralizado y que cuenta con patrimonio y personalidad jurídica propios luego entonces, forma una persona jurídica diferente al Estado.
- 7.- El Estado al crear al IMSS como organismo descentralizado, está delegando su competencia tributaria, porque es el propio IMSS como organismo fiscal autónomo el que se encarga de fijar sus ingresos, determinarlos y recaudarlos.

8.- Por esto, el cobro de las cuotas obrero-patronales están regidas por el Código Fiscal de la Federación.

9.- De tal suerte que los ingresos que percibe el IMSS han creado duda en el sujeto pasivo de esta relación jurídica, es decir, en los patrones y trabajadores, porque estos ingresos no son para cubrir el gasto público del Estado, sino del propio organismo, entonces si el servicio de seguridad social debe ser sufragado por el Estado, patrón y trabajadores, ¿Porque no se ha regulado la aportación del Estado para este servicio?.

10.- Al IMSS se le ha otorgado el carácter de organismo fiscal autónomo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que el cobro de los ingresos le sean cubiertos en tiempo y forma de acuerdo al artículo 267 de la Ley del Seguro Social, mismo carácter que no tiene razón de ser, ya que los ingresos que percibe el IMSS no nacen jurídicamente del artículo 31 fracción IV Constitucional; por lo tanto las cuotas obrero-patronales carecen de los requisitos de los impuestos, mismos que establece el mencionado artículo, de este modo la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales que percibe el IMSS están catalogadas en la doctrina como ingresos paratributarios o parafiscales, porque el servicio de seguridad social es prestado por un organismo descentralizado.

11.- De lo que se concluye que también, constituyen aportaciones de seguridad social las erogaciones a cargo del Estado, establecidas en la ley a favor de organismos descentralizados, que tengan encomendados la prestación de la

seguridad social.

12.- Se concluye también, que los ingresos que percibe el IMSS son contribuciones que no reúnen los requisitos de los impuestos, es decir, no son proporcionales ni equitativos, ya que su pago está a cargo de determinadas personas y no hay por lo tanto generalidad en la ley, los principio de proporcionalidad y equidad se rompen ya que el pago de este servicio, lo realiza el trabajador que gana un salario mínimo y el trabajador que gana más de un salario mínimo; y por lo tanto no hay adecuación en la capacidad contributiva.

Se propone la siguiente definición de seguridad social y aportaciones de seguridad social.

13.- **SEGURIDAD SOCIAL.-** Es un servicio público que es prestado por un organismo descentralizado, bajo la rectoría de la administración pública central, y cuya función consiste en garantizar el bienestar biopsicosocial y económico del trabajador y de su familia que es el beneficiario de este servicio.

14.- **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.-** Son las contribuciones establecidas en la ley que deben ser cubiertas por los trabajadores y patrones, incluyendo al Estado; denominadas cuotas obrero-patronales, y que son destinadas a cubrir el gasto que se origina en los organismos descentralizados que prestan este servicio.

15.- Se propone que la seguridad social que en México se materializa a través del IMSS, se rige por la Ley Federal del Trabajo, en virtud de que el origen de la misma

se basa en la relación de tipo laboral, fundamentada en el artículo 123 fracción XXIX Constitucional que esta clasificado dentro del derecho social, de esta forma sería una entidad nombrada y dependiente de la Ley Federal del Trabajo la que se encargue del cobro de las cuotas obrero-patronales; lo que daría autonomía a la seguridad social, de este modo las cuotas obrero-patronales saldrían de la clasificación en la que se encuentran actualmente, mismas que con esta propuesta pasarán a formar parte del derecho social y así esta materia cobraría autonomía.

16.- Para que la seguridad social sea considerada como impuesto, es necesario en primer término, que sea obligatoria para todos los individuos, es decir, que el beneficio de la seguridad social, no sea sólo para la clase trabajadora, sino que abarque a toda la población, para que de este modo sean consideradas como verdaderos impuestos, y así su origen jurídico estaría en el artículo 31 fracción IV Constitucional y de esta forma la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales sería esencialmente fiscal, tanto que su propio presupuesto de ingresos y de egresos dejaría de ser propio para pasar a ser discutido por la Cámara de Diputados, regulando desde luego la aportación del Estado; pero esto traería como consecuencia que las indemnizaciones y los riesgos de trabajo desaparecerían de la legislación, ya que el Estado no tendría la capacidad económica para curar los riesgos y las indemnizaciones; por lo que el investigador concluye que las aportaciones de seguridad social o también denominadas cuotas obrero-patronales si son contribuciones parafiscales.

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho. 11ª ed. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1993 982 p.

_____ Segundo Curso de Derecho Administrativo 2ª ed. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1993.

Angeles Espino, Teodoro y Tron Petit, Juan Claudio. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años. México, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Textos Jurídicos.

Briceño Ruíz, Alberto. Derecho Mexicano de los Seguros Sociales. 2ª ed. México, Harla, 1989.

Conferencia Interamericana de Seguridad Social manual número 2. Métodos de Percepción de las Cotizaciones de los Seguros Sociales en las Américas. Secretaría General de Ginebra, 1952, 419 p.

Cueva Mario, De La. Síntesis del Derecho del Trabajo. México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1965, 110 p.

Cueva Arturo, De La. Justicia, Derecho y Tributación. México, Porrúa Sociedad Anónima 1989, 283 p.

Diccionario. Pequeño Larousse Ilustrado. 14ª ed. México, Ediciones Larousse, 1990, 1663 p.

Etala, Juan José. Derecho de la Seguridad Social. Buenos Aires, Argentina, Ediar, 1966.

- Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. 29ª ed. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1990, 506 p.
- Garza, Sergio Francisco, De La. Derecho Financiero Mexicano, 17ª ed. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1992, 1025 p.
- Hünicken, Javier. Manual de Derecho de la Seguridad Social. Buenos Aires, Argentina, Astrea 1989
- Margáin Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 11ª ed. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1993.
- Moreno Padilla, Javier. Implicaciones Tributarias de las Aportaciones de Seguridad Social. México, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Textos Jurídicos, 278 p.
- Napoli A, Rodolfo. Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Buenos Aires, Argentina, Sociedad Anónima Editora e Impresora, 1969.
- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 6ª ed. México, Cárdenas Editores y Distribuidores, 1983, 471 p.
- Sánchez Mayolo, H. Derecho Tributario. 2ª ed. México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988, 892 p.
- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. 2ª ed. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1961, 1332 p.
- _____ Derecho Administrativo. 12ª ed. tomo II. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1983, 699 p.
- Villegas, B Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 2ª ed. Buenos Aires, Argentina, De Palma, 1977 691 p.
- Antokoletz, Daniel. Derecho del Trabajo y Previsión Social. volumen II. Buenos Aires, Argentina, Guillermo Kraft limitada, 1971.

- Anchinger, Hans. Los Seguros Sociales. Madrid, Ediciones Rialp Sociedad Anónima, 1956, 371 p.
- Cárdenas Elizalde, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1992, 373 p.
- Coquet, Benito. La Seguridad Social en México. México, IMSS, 1964, 487 p.
- Faya Fiesca, Jacinto. Administración Pública Federal. 2ª ed. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1978, 675 p.
- Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 25ª ed. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1984, 519 p.
- García Cruz, Miguel. Evolución Mexicana del Ideario de la Seguridad Social. México, Instituto de Investigaciones Sociales de la Universidad Nacional, 1962.
- García Flores, Margarita. La Seguridad Social y la Población Marginada en México. México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1989.
- González Díaz Lombardo, Francisco. El Derecho Social y la Seguridad Social Integral. México, Textos Universitarios, 1978, 565 p.
- Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª ed. México, Ediciones Contables y Administrativas, 1968, 359 p.
- Montero Traibel, J.P. Derecho Tributario Moderno. 3ª ed. tomo I. Montevideo Uruguay, Fundación de Cultura Universitaria, 1977, 226 p.
- Muñoz Amato, Pedro. Introducción a la Administración Pública. 5ª ed. México, Fondo de Cultura Económica, 1978, 260 p.
- Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo. Derecho Fiscal. México, Editorial Bena y Comercio Sociedad Capital Variable, 1994, 302 p.

Trueba Urbina, Alberto. La Nueva Legislación de la Seguridad Social en México. México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1977, 368 p.

_____ Derecho Social Mexicano. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1978.

TENA Ramírez, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano. 22ª ed. México, Porrúa Sociedad Anónima, 1987.

LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 107ª ed. México, Editorial Porrúa, S.A. 1994, 134 p.

Código Fiscal de la Federación. 46ª ed. México, Porrúa S.A. 1994, 698 p.

Ley Federal del Trabajo. 68ª ed. México, Porrúa S.A. 1992, 915 p.

Ley del Seguro Social. 54ª ed. México, Porrúa S.A. 1994, 1247 p.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. 31ª ed. México, Porrúa S.A. 1994, 1128 p.

Ley de Ingresos de la Federación. 31ª ed. México, Porrúa S.A. 1994.

Ley de Egresos de la Federación. 31ª ed. México, Porrúa S.A. 1994.

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. 31ª ed. México, Porrúa S.A. 1994.

Ley General de Bienes Nacionales. 31ª ed. México, Porrúa S.A. 1994.

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. **IMPUESTO SOBRE LA RENTA LOS ARTICULOS 27 FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE**

1980, Y 25 FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL, QUE PREVIENEN EL PAGO, DE LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS SON INCONSTITUCIONALES. Instancia: Pleno, Fuente ápendice 1985, Parte I, Sección: Amparo Leyes Federales, Tesis: 48, Página: 91.

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Seguro Social, LAS CUOTAS PARA EL, TIENE CALIDAD DE CREDITOS FISCALES. Instancia: Segunda Sala, Fuentes: Semanario Judicial de la Federación, Epoca: 5ª, Tomo: CXXIV, Página 424.