



399
P1

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

LA REPOSICION DE LIQUIDACIONES DEL
SEGURO SOCIAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
CARLOS LOPEZ SANCHEZ



TESIS ASESORADA POR LA: LIC. MARTHA RODRIGUEZ ORTIZ

MEXICO, D. F.

1997

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.

LA REPOSICIÓN DE LIQUIDACIONES DEL SEGURO SOCIAL

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1 CONCEPTOS	1
1.1.- I.M.S.S.	1
1.2- SEGURIDAD SOCIAL	2
1.3- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	3
1.4- AUTORIDAD FISCAL	4
1.5- CRÉDITO FISCAL	9
1.6- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO	10
1.7- RECURSO ADMINISTRATIVO	11
 CAPÍTULO 2 ANTECEDENTES DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL	 13

2.1.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 1917	13
2.2.- LEY DEL SEGURO SOCIAL DE 1943	17
2.3.- LEY DEL SEGURO SOCIAL DE 1973	19
2.4.- REFORMAS DE 1981 A LA LEY DEL SEGURO SOCIAL	21
2.5.- REFORMAS DE 1993 A LA LEY DEL SEGURO SOCIAL	21
2.6.- LEY DEL SEGURO SOCIAL DE 1997	22
CAPÍTULO 3 NATURALEZA JURÍDICA DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL	24
3.1.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	28
3.2.- LEY DEL SEGURO SOCIAL	30
3.3.- REGLAMENTO DEL ARTÍCULO 247 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL	36
3.4.- REGLAMENTO PARA EL PAGO DE LAS CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL	37
3.5.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	38

3.6.- REGLAMENTO DELCÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	39
CAPÍTULO 4 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	41
4.1.- NOCIÓN GENERAL	41
4.2.- NACIMIENTO, DESARROLLO Y TERMINACIÓN	42
4.2.1.- NOTIFICACIÓN	42
4.2.2.- REQUERIMIENTO DE PAGO	47
4.2.3.- EMBARGO	51
4.2.4.- REMATE	58
4.2.5.- GASTOS DE EJECUCIÓN	63
4.3.- LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	64
4.3.1.- NOCIÓN GENERAL	64
4.3.2.- GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL	67
4.3.3.- FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL	68

CAPÍTULO 5 FORMAS DE EXTINCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES	71
5.1.- EL PAGO	71
5.2.- COMPENSACIÓN	81
5.3.- CONDONACIÓN	84
5.4.- PRESCRIPCIÓN	85
5.5.- CANCELACIÓN	88
5.6.- ADJUDICACIÓN FISCAL DE BIENES	88
CAPÍTULO 6 LOS MEDIOS DE DEFENSA Y LA REPOSICIÓN DE LIQUIDACIONES EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL	89
6.1.- RECURSO DE INCONFORMIDAD	89
6.2.- RECURSO DE REVOCACIÓN	106
6.3.- JUICIO DE NULIDAD	108
6.4.- JUICIO DE AMPARO	127
CONCLUSIONES	130
BIBLIOGRAFÍA	134

INTRODUCCIÓN

Este trabajo pretende hacer un análisis de las facultades conferidas al Instituto Mexicano del Seguro Social, en lo relativo al cobro de las aportaciones de seguridad social a cargo de los obligados, al pago de las mismas. Estas facultades, en la Ley de 1943, eran insuficientes, ya que se establecía el carácter ejecutivo de los pagos al Seguro Social, lo cual era inadecuado para una pronta recuperación de los recursos económicos para su funcionamiento.

Tal situación hacía necesaria una modificación, misma que permitiera a la institución un desempeño adecuado a su objetivo que es la seguridad social.

La Ley original fue derogada por la actual del año 1973, la que a su vez quedará derogada por la nueva Ley de 1997.

El Instituto para cumplir su cometido tiene que afectar la órbita de los particulares, provocando actos de molestia, los cuales deberán de cumplir una serie de formalidades establecidas por la Ley.

Cuando esta Ley se contraría a derecho, el afectado cuenta con los recursos establecidos por la propia Ley del Seguro Social, en caso de que la resolución

a los mismos no sea favorable al recurrente, éste podrá hacer uso de los medios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación.

El ejercicio de estos medios de defensa pueden desembocar en diversas situaciones, las que serán analizadas de manera particular en este estudio, así como las consecuencias procesales para cada una de las partes que intervienen.

CAPÍTULO 1

CONCEPTOS

1.1.- INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

Con este capítulo se pretende facilitar la comprensión de algunos términos relacionados con el tema de esta tesis.

Principiaremos por establecer qué debemos entender por IMSS. Roberto Báez Martínez nos dice que es un organismo descentralizado con patrimonio y personalidad jurídica propia, de servicio público con carácter obligatorio, cuyo financiamiento es a través de cuotas que tripartitamente aportan los trabajadores, los patrones y el Estado, goza de su propia organización interna así como su funcionamiento administrativo, regulados por las normas independientes de dicho Instituto.⁽¹⁾

De conformidad con el propio Instituto Mexicano del Seguro Social, éste es un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio que forma parte de la Administración Pública Federal cuyo financiamiento

⁽¹⁾ BAEZ MARTÍNEZ, Roberto. Lecciones de Seguridad Social. Editorial Pac. México, 1994, p.p.64 y 65.

es tripartita.⁽²⁾

En la exposición de motivos de la Ley del Seguro Social de 1943, se establece la creación de un Instituto descentralizado con patrimonio y personalidad jurídica propios, de utilidad pública con carácter obligatorio, sus bases económicas se constituirán por las aportaciones que con el carácter de cuotas, hacen los patrones, los trabajadores y la contribución del Estado. Para garantizar el derecho humano a la salud.⁽³⁾

Estos criterios nos confirman los artículos 4 y 5 de la Ley del Seguro Social, su contenido señala las características de este Instituto. A cuyo texto nos remitimos.

1.2.- SEGURIDAD SOCIAL.

Con relación a ésta, Renaldo Guzmán Orozco nos dice que son los esfuerzos encaminados a proteger la vida del hombre, sustituyendo conscientemente la responsabilidad individual por la colectiva, para liberar al individuo de la incertidumbre de los riesgos de salud e incapacidad incompatibles con un presente y un futuro que garantice el bienestar de él y de su familia.⁽⁴⁾

F. Netter afirma que la seguridad social, es el conjunto de garantías

⁽²⁾ IMSS. *Instituto Mexicano del Seguro Social Qué es Cómo Funciona*. CIESS, México. 1985. p.p. 3, 4 y 6.

⁽³⁾ IMSS. *Exposición de Motivos de la Ley del Seguro Social*. IMSS, México. 1943. p.p. 7, 9, 17 y 23.

⁽⁴⁾ GLIZMAN OROZCO, Renaldo et al., *Seguridad Social*. Dirección de Estudios Administrativos, Secretaría de la Presidencia. México, 1976. p.p. 37 a 39.

que aseguran el bienestar del hombre y de su familia, dejando la mayor libertad y responsabilidad posible al individuo, permitiéndole utilizar en la mejor forma sus posibilidades de trabajo y de existencia garantizando la seguridad y el bienestar contra determinadas contingencias.⁽⁵⁾

El Instituto Mexicano del Seguro social nos dice que la seguridad social es la protección que la sociedad se compromete a brindar a sus miembros al ocurrir ciertos acontecimientos que causan o generan una necesidad, protegiendo a la población de eventos biológicos y sociales a fin de lograr la mayor productividad y progreso común en armonía.⁽⁶⁾

De lo expuesto podemos entender que la seguridad social considera como necesaria la seguridad de todos los individuos en beneficio de la sociedad ya que ésta forma parte de la estructura de un país.

1.3.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

El código Fiscal de la federación en su artículo 2 fracción II establece que las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley, a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el

⁽⁵⁾ NETTER F., *La Seguridad Social y sus Principios*. IMSS, México, 1982, p.p. 9 a 14.

⁽⁶⁾ VILLAGORDOA L. José Manuel, *Marco Conceptual de la Seguridad Social*. CIESS, México, 1984, p.p. 1, 2, 7 y 18.

mismo Estado.

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

Jesús Quintana y Jorge Rojas señalan que en las aportaciones de seguridad social, el Estado sustituye al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones establecidas en la ley, estas aportaciones están destinadas a constituir el capital o patrimonio de los organismos públicos descentralizados creados por la ley.⁽⁷⁾

Para Ramón Navarro las aportaciones de seguridad social son contribuciones que el Estado exige a los particulares en virtud de su poder de imperio, a través de un organismo descentralizado, pudiendo aplicar para su cobro el procedimiento administrativo de ejecución.⁽⁸⁾

Como podemos ver, los autores coinciden con lo señalado por el código Fiscal de la federación en lo relativo a lo que son las aportaciones de seguridad social.

1.4.- AUTORIDAD FISCAL.

Para construir el concepto de autoridad fiscal es menester analizar lo

⁽⁷⁾ QUINTANA, VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Segunda Edición. Trillas, México. 1994, p.p. 71 a 73.

⁽⁸⁾ NAVARRO BAÑUELOS, Ramón. El Código Fiscal y la Fiscalización. INDETEC. Jalisco. 1994. p.p. 27 y 28.

que es autoridad y lo que se debe entender por fiscal, ya que en la bibliografía como tal no encontramos el concepto de autoridad fiscal.

El concepto de autoridad es por demás discutido, sobre todo en la doctrina relativa al juicio de amparo, en donde se considera que los organismos descentralizados como regla general no son autoridades.

Para Ignacio Burgos, autoridades son "aquellos órganos estatales de facto o de iure, con facultades de decisión o ejecución, cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones generales o particulares, de hecho o jurídicas, o bien produce una alteración de ellas, de manera imperativa, unilateral y coercitiva".⁽⁹⁾

Por su parte, Gabino Fraga dice que "cuando la competencia otorgada a un órgano implica la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y la de imponer a éstos sus determinaciones, es decir, cuando el referido órgano está investido de facultades de decisión y ejecución, se está frente a un órgano de autoridad".⁽¹⁰⁾

Para la suprema Corte de Justicia de la Nación la concepción de autoridad es más restringida, puesto que entiende por tal al órgano que puede usar la fuerza pública, lo cual excluye la posibilidad de imposición unilateral de consecuencias

⁽⁹⁾ BURGOS ORIHUELA, Ignacio. El Juicio de Amparo. Trigésima Primera Edición. Porrúa, México, 1994. p. 191.

⁽¹⁰⁾ FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Trigésima Segunda Edición. Porrúa, México, 1993. p. 126.

jurídicas, de manera que quedan fuera de las potestades de decisión. Al respecto puede verse la siguiente jurisprudencia.

"AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO.- El término "autoridades" para los efectos del amparo, comprende a todas aquellas personas que disponen de la fuerza pública en virtud de circunstancias, ya legales, ya de hecho, y que por lo mismo, están en posibilidad material de obrar como individuos que ejercen actos públicos, por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen". Jurisprudencia 300, Apéndice al semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Salas y Tesis Comunes, Segunda Parte, p.p. 519 y 520. Quinta Época: Tomo IV, p. 1067 Torres Marcolfo F.; Tomo XXIX, p. 1180 Rodríguez Calixto A.; Tomo XXXIII, p. 2942 Díaz Barriga Miguel; Tomo LNV, p. 2931 Sandí Mauricio, Tomo LXX, p. 2262 Jorge del Moral portilla

Por nuestra parte, consideramos que la noción de autoridad puede construirse a partir de la noción de poder público. "En su sentido jurídico, poder

público es la facultad de crear unilateralmente e imponer efectos jurídicos (derechos y obligaciones)...Podemos decir que un sujeto es titular del poder público cuando tiene la posibilidad o capacidad de crear con sólo su voluntad, consecuencias jurídicas y de imponérselas a otro u otros sujetos".⁽¹¹⁾

Así tenemos que autoridad sería aquél órgano que en ejercicio del poder público crea e impone consecuencias jurídicas unilaterales a sus destinatarios sin el consentimiento de éstos.

En cuanto a lo que es lo fiscal, también existen diversas concepciones.

Hay quienes entienden que por lo fiscal se entiende lo relativo a los ingresos del Estado cualesquiera que éstos sean; otros identifican lo fiscal con lo tributario.

Margáin Manatou participa de la primera postura al decir que "proviengan de la fuente que sea, precisamente por el destino que el Estado da a todos sus ingresos, que es el de la satisfacción de su presupuesto de egresos, que contiene el plan o programa de trabajo que él se ha trazado, ellos se denominan fiscales".⁽¹²⁾

Sergio Francisco de la Garza considera que la materia fiscal es más

⁽¹¹⁾ BOQUERA OLIVER, José María. Derecho Administrativo. V. I. Octava Edición. Civitas. Madrid, 1991. p. 84.

⁽¹²⁾ MARGAÍN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Décima Edición. Porrúa, México, 1991. p. 21.

amplia que la tributaria, ya que la citada en primer término abarca todos los ingresos del Estado, concretamente, la obtención de ellos es materia del derecho fiscal.⁽¹³⁾

Por su parte Cárdenas Elizondo considera que por lo fiscal se entiende lo perteneciente al fisco y comprende "todos los ingresos que percibe el Estado para cumplir con sus fines, así como su manejo y custodia hasta antes de efectuar las erogaciones que se aplicarán a los gastos públicos previamente autorizados".⁽¹⁴⁾

El Código Fiscal de la Federación considera como créditos fiscales no sólo a los tributos, sino también a todos los ingresos que percibe el Estado.

Concluyendo, por fiscal se entiende lo relativo a la percepción de los ingresos del Estado, cualquiera que sea su fuente y naturaleza.

De todo lo anterior podemos llegar a afirmar que autoridad fiscal es el órgano u órganos del Estado que en ejercicio del poder público regulan y ejecutan los actos relativos a la percepción, por parte del Estado de los ingresos que él mismo requiere para la realización de sus funciones.

Sin embargo, queremos aclarar que el giro que se le da aquí al término fiscal es el de tributario.

⁽¹³⁾ GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Décimo Octava Edición. Porrúa, México, 1994, p.p. 17 a 19.

⁽¹⁴⁾ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Porrúa, México, 1992, p. 26.

1.5.- CRÉDITO FISCAL.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 4 nos dice que créditos fiscales son los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus 'accesorios, incluyendo los derechos que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los cuales las leyes les dé ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Dionisio J. Kaye, al referirse a lo que debemos entender por crédito fiscal, nos dice que cuando la actividad que desarrolla el contribuyente está gravada por el Estado, aquél está obligado a pagar una determinada contribución. Cuando la obligación fiscal es susceptible de determinarse en cantidad líquida, estamos en presencia de un crédito fiscal; la citada obligación consiste siempre en una obligación de dar.⁽¹⁵⁾

Humberto Delgadillo Gutiérrez nos refiere que el crédito fiscal es el resultado de la determinación en cantidad líquida de la obligación fiscal.⁽¹⁶⁾

Por lo tanto, la obligación fiscal genera un crédito de la misma

⁽¹⁵⁾ KAYE, Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal, Cuarta Edición, Themis, México, 1994, p.40.

⁽¹⁶⁾ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Tercera Edición, Limusa, México, 1995, p.p. 107 y 108.

naturaleza siempre que el mismo tenga una cantidad líquida.

1.6.- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

Miguel Acosta Romero explica que el procedimiento administrativo es todo el conjunto de actos señalados en la ley para la producción de este acto, así como para la sujeción voluntaria y forzosa, para lo que cada ley o reglamento establecen las formalidades a que debe sujetarse el particular dentro de cada procedimiento, mismo que se establece tanto en garantía de los particulares como en beneficio de la administración.⁽¹⁷⁾

Andrés Serra-rojas por su parte expone que el procedimiento administrativo está constituido por el conjunto de trámites y formalidades establecidos por la ley que proceden y preparan las decisiones de la autoridad, que deben fundarse en el orden jurídico administrativo estableciendo una garantía para los administrados, asegurando el interés general.⁽¹⁸⁾

Desde el punto de vista de Gabino Fraga, procedimiento administrativo es el conjunto de formalidades y actos que preceden al acto administrativo para que la decisión represente una garantía de que la resolución sea dictada de acuerdo con las normas y no de modo arbitrario, éste se debe caracterizar

⁽¹⁷⁾ ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría general del Derecho Administrativo. Décima Edición. Porrúa, México. 1991. p.p. 687 y 688.

⁽¹⁸⁾ SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Tomo I, Décima Edición. Porrúa, México. 1983, p.p. 247 y 248.

por la carencia de solemnidades y rapidez.⁽¹⁹⁾

De lo anterior podemos decir que el procedimiento administrativo es el conjunto de trámites que deben cumplir tanto los particulares como la autoridad administrativa para la emisión o ejecución de sus actos administrativos

1.7.- RECURSO ADMINISTRATIVO.

El recurso administrativo de acuerdo con Emilio Margáin M., es todo medio de defensa ejercitado ante la administración para que los particulares puedan impugnar los actos y resoluciones dictados por la autoridad en perjuicio de los gobernados.⁽²⁰⁾

Al respecto, Fraga nos dice que el recurso administrativo es un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad.⁽²¹⁾

En este mismo sentido, Carrillo Flores explica que el recurso administrativo significa la posibilidad de que un particular o excepcionalmente la

⁽¹⁹⁾ FRAGA, Gabino, ob. cit., p.p. 254 a 256.

⁽²⁰⁾ MARGÁIN MANATOU, Emilio. El Recurso Administrativo en México. Segunda Edición. Porrúa, México, 1992. p. 18.

⁽²¹⁾ FRAGA, Gabino, ob. cit., p.p. 434 y 435.

responsable del acto, pueda impugnar una decisión administrativa ante quien corresponda con la finalidad de que emita una nueva, según las facultades que tenga la autoridad revisora.⁽²²⁾

Resumiendo, el recurso administrativo es un medio de defensa contra los actos administrativos de las autoridades administrativas que afectan los intereses de los administrados, mismo que se promueve ante la propia administración.

⁽²²⁾ CARRILLO FLORES, Antonio. *La Justicia Federal y La Administración Pública*. Segunda Edición, Porrúa, México, 1973. p. 108.

CAPÍTULO 2

ANTECEDENTES DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

2.1.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 1917.

Con el estallido de la Revolución Mexicana de 1910 en la primera década de este siglo, tanto las instalaciones hospitalarias como los servicios de asistencia médica, estaban en situación precaria y deficiente, este movimiento social fue el clamor popular que exigía la reivindicación de las clases desprotegidas, principalmente de campesinos y obreros.

En 1917, el congreso constituyente reunido en la Ciudad de Querétaro plantea la necesidad de legislar en favor de los trabajadores.

En el artículo 123 de la Carta Magna ya se hablaba de un seguro potestativo que incluía cajas de seguros de invalidez, de vida, de cesación involuntaria

del trabajo, de accidentes y con otros fines análogos; por lo cual, tanto el Gobierno Federal como el de cada Estado, deberían fomentar la organización de instituciones de esta índole para infundir e inculcar la previsión social.¹²³

En la mañana del 31 de enero de 1917, en Querétaro se firmó la nueva Constitución de los Estados Unidos Mexicanos que entraría en vigor hasta el primero de mayo del mismo año.

La exigencia para la reglamentación por los Congresos Estatales del artículo 123 se acató casi de inmediato para producir, entre mediados de 1917 y los primeros meses de 1929, aproximadamente 93 disposiciones relacionadas con el trabajo y la previsión social ciñéndose a lo establecido en el artículo 123 constitucional.

En estas disposiciones se dió lugar relevante a la prevención de los accidentes y enfermedades del trabajo, a la higiene en recintos laborales, trabajo de las mujeres y menores de edad, a los riesgos e indemnizaciones, a salubridad, a la habitación y a todos aquellos aspectos que de una u otra manera se encontraban vinculados a la seguridad social.

En lo relativo a la maternidad, las leyes de los Estados se ajustaron a lo prescrito en el artículo 123 pero con variantes en la extensión del periodo de incapacidad y el monto del subsidio. Los riesgos profesionales fueron atendidos con

¹²³ CONFERENCIA INTERAMERICANA DE SEGURIDAD SOCIAL. La Seguridad Social en México. CIESS. México. 1993. p.p. 3 a 6.

mayores prestaciones, tomando en cuenta la capacidad económica de las empresas y la antigüedad de los trabajadores en su empleo así como su edad.

La obligación patronal de proporcionar atención médica gratuita e incluso dotación farmacéutica, aparece con mucha frecuencia en la legislación estatal. Algo similar ocurrió con los gastos funerarios aún cuando el fallecimiento ocurriera por causas ajenas al trabajo.⁽²⁴⁾

En las leyes de Campeche, Colima, Guanajuato, Hidalgo y Veracruz, así como los proyectos para el Distrito Federal, se establece la posible sustitución de la responsabilidad patronal directa, con la contratación de compañías de seguros privadas que, por medio del pago de cuotas, encararan los casos de riesgos profesionales en las empresas que lo hubieran contratado.

Con este antecedente empezó a perfilarse la idea de concebir al seguro social, no sólo como una responsabilidad patronal, sino también de los propios trabajadores.⁽²⁵⁾

De lo expuesto podemos observar que los anhelos de justicia del Constituyente de Querétaro, se realizaron sólo parcialmente debido a la escasa experiencia que tenían las legislaturas locales en cuestiones de seguridad social, esto aunado tanto al temor de llevar a cabo reformas radicales que desalentaran el

⁽²⁴⁾ RUIZ NAUFAL, Victor. Constitución Seguridad Social y Solidaridad. IMSS. México. 1992. p.p. 49 y 50.

⁽²⁵⁾ *Ibid.*, p. 51.

crecimiento económico a futuro, como la inestabilidad política del país que imperó en los 12 años posteriores a la promulgación de la Carta Magna.

En agosto de 1929, bajo el régimen de Portes Gil se reformaron los artículos 123 y 73 de la Constitución Federal, a fin de establecer la facultad del Congreso Federal para expedir leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123 Constitucional y la idea de considerar como materia de utilidad pública, la expedición de una Ley del Seguro Social. Con este preámbulo, Pascual Ortiz Rubio elaboró un proyecto de Ley del Seguro Social obligatorio, pero su intempestiva renuncia impidió que dicho documento fuera discutido en las Cámaras.

En la segunda Convención del Partido Nacional Revolucionario, que tuvo lugar en 1933 en Querétaro, figuraron como objetivos, el de aprobar el Primer Plan Sexenal de Gobierno para 1934-1940, en cuyo texto se contemplaba la implantación del Seguro Social obligatorio a todos los trabajadores.

Obedeciendo a dicho plan, el General Lázaro Cárdenas comisionó a varias dependencias del ejecutivo Federal para que llevaran a cabo una serie de estudios que se fueron sistematizando por Ignacio García Téllez en un proyecto de ley.

En 1938 Lázaro Cárdenas envió a la Cámara de Diputados un proyecto de Ley de Seguros Sociales que deberían cubrir los riesgos de enfermedades así como accidentes de trabajo, enfermedades no profesionales, maternidad, vejez e

invalidez y desocupación involuntaria.¹²⁶⁾

Esta ley prevenía la creación de un organismo descentralizado que se denominaría Instituto Mexicano Nacional de Seguros Sociales, que sería administrado por representantes de los patrones, del estado y de los trabajadores quienes aportarían cuotas para el sostenimiento de dicho Instituto.

En su último informe presidencial, Cárdenas tuvo que lamentarse de haber dejado pasar la etapa de su administración sin promover la iniciativa de la Ley sobre el Seguro Social.¹²⁷⁾

2.2.- LEY DEL SEGURO SOCIAL DE 1943.

Durante el gobierno del Presidente Manuel Ávila Camacho se creó la Comisión Técnica del Seguro Social; el proyecto respectivo fue aceptado por el Congreso de la Unión y publicado el 19 de enero de 1943 en el Diario Oficial de la Federación.

Esta ley fue modificada de manera directa en diez ocasiones, en seis según decretos de reformas sancionados por el H. Congreso de la Unión, en una por la expedición de una ley complementaria y en tres según decretos presidenciales en uso de facultades extraordinarias. En otras diez oportunidades, indirectamente, se ha

¹²⁶⁾ *Ibid.*, p. 60.

¹²⁷⁾ *Ibid.*, p. 61.

modificado la estructura jurídica del régimen de seguridad social.⁽²⁸⁾

Tras la aparición de la Ley del Seguro Social, el Presidente Ávila Camacho dispuso que Vicente Santos Guajardo pasara a ocupar el cargo de Director de la Nueva institución, el cual anunció, en la segunda quincena de marzo, que el Seguro Social comenzaría a prestar sus servicios en el Distrito Federal y en todas sus ramas que disponía la ley, a partir del 1o. de enero de 1944.

Posteriormente se procedió a promover entre los patrones su inscripción por orden alfabético, al concluir estos trámites, se prosiguió con la cuestión referente al cómo y hasta dónde debería ponerse a funcionar el Instituto, existían quienes opinaban que primeramente debería implantarse un seguro cuyo requisito de usufructo fuera el pago previo de un determinado número de cotizaciones en lo referente a los seguros de enfermedad y maternidad, similar requisito al área de pensiones por invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte.⁽²⁹⁾

Derivado de estos debates el Ejecutivo Federal estableció que las prestaciones iniciales que brindaría el Instituto serían las médicas, para lo cual el Estado aportaría cuarenta y ocho millones de pesos.

Santos Guajardo fue sustituido en la Dirección del Instituto Mexicano del Seguro Social por Ignacio García Téllez, asumiendo dicha Dirección el

⁽²⁸⁾ HLERTA MALDONADO, Miguel. *La Ley del Seguro Social y sus Reformas*. Tomo I. IMSS. México, 1994. p. 9.

⁽²⁹⁾ RUIZ NAUFAL, Víctor, ob. cit., p. 81.

3 de enero del año 1944, después de su toma de posesión anunció que desde el día 5 de enero daban inicio las actividades del Instituto Mexicano del Seguro Social beneficiando exclusivamente a la clase trabajadora y de ninguna manera a la población abierta.⁽²⁰⁾

2.3.- LEY DEL SEGURO SOCIAL DE 1973.

Luis Echeverría Álvarez al protestar como Presidente el 1o. de diciembre de 1970 definió como parte de su programa de gobierno el engrandecimiento del Seguro Social, en primer término, el desarrollo de los recursos necesarios para poder amparar, antes de que terminara la década, cuando menos a la mitad de la población. Para responder a estos requerimientos era necesario una transformación total y no adecuaciones de un cuerpo jurídico demasiado anticuado.

Con la finalidad de cumplir este cometido se comisionó a Carlos Gálvez Betancourt quien desempeñaba el cargo de Director del Instituto Mexicano del Seguro Social, para que empezara a redactar un anteproyecto de una nueva ley.⁽²¹⁾

Este anteproyecto fue apoyado por el Consejo Técnico del Instituto dando origen a la nueva Ley del Seguro Social que entró en vigor el 1o. de abril de 1973, su premisa fundamental es la de hacer extensivos los beneficios de la seguridad social a los grupos marginados del país otorgándoles servicios de solidaridad social que deberían comprender asistencia médica, farmacéutica, hospitalaria y de

⁽²⁰⁾ *Ibid.*, p. 82.

⁽²¹⁾ IMSS. *Instituto Mexicano del Seguro Social 40 años de Historia*. IMSS, México, 1983, p.45.

prestaciones sociales.

La nueva Ley amplió el número de beneficiarios, al establecer el sistema de afiliación voluntaria, con el Programa Nacional de Solidaridad Social se incorporó a los voceadores del Distrito Federal, a los habitantes de la zona ixtlera, a grupos henequeneros, tabacaleros, mineros y campesinos de las zonas temporaleras.⁽³²⁾

Además se logra la creación del seguro de guarderías en beneficio de las madres trabajadoras, creación del grupo de cotización W que comprendía salarios superiores a los 280 pesos diarios, se fijó un límite móvil superior o equivalente a diez veces el salario mínimo en el Distrito Federal, sustitución de los términos accidentes de trabajo y enfermedades profesionales por el de riesgos de trabajo empleado por la Ley Federal del Trabajo, ampliación de los servicios médicos a los hijos de los asegurados que cursaran estudios en escuelas oficiales hasta los 25 años, mejora en las pensiones que serían revisadas cada cinco años y continuación voluntaria del régimen obligatorio.⁽³³⁾

Esta nueva legislación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de marzo de 1973 y que abrogó a la ley anterior del 19 de enero de 1943, inició su vigencia el 1o. de abril de 1973.

⁽³²⁾ Ibid., p. 46.

⁽³³⁾ Ibid., p. 47.

2.4.- REFORMAS DE 1981 A LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.

Con el Decreto de fecha 30 de diciembre de 1981 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del mismo año, se reformó el artículo 271 de la Ley del Seguro Social, quedando dicho Instituto facultado para establecer oficinas para cobros en las cuales se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, esto con apego a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.⁽²⁴⁾

2.5.- REFORMAS DE 1993 A LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.

En el Diario Oficial de la Federación de fecha 20 de julio de 1993 se publicó un decreto de reformas a la Ley del Seguro Social, entre las que se incluye la realizada al artículo 19 fracción III que establece la obligación de los patrones de autodeterminar las cuotas de seguridad social y enterar su importe al Instituto.

El artículo 19A hace mención para aquellos patrones con trescientos trabajadores o más, quienes están obligados a dictaminar por Contador Público sus estados financieros para efecto de sus pagos.

Cualquier otro patrón podrá optar por dictaminar por Contador

⁽²⁴⁾ HUERTA MALDONADO, Miguel. *La Ley del Seguro Social y sus Reformas*. Tomo II. IMSS. México, 1994. p. 288.

Público autorizado sus aportaciones al Seguro Social.

Estas reformas que hablan de una autodeterminación son con la finalidad de que el Instituto deje de emitir las liquidaciones de pago.

El artículo 7 transitorio señala el calendario conforme al cual se dejarán de emitir las liquidaciones de cuotas obrero-patronales.

Estas reformas no tuvieron la aceptación que se esperaba debido a que en la mayoría de los casos se desconoce la forma de cálculo de las cuotas, esto aunado al costo adicional que implica el contratar el servicio de personal capacitado para ello.

2.6.- LEY DEL SEGURO SOCIAL DE 1997.

La nueva ley que estará vigente en 1997 contiene algunos preceptos relacionados con el tema que nos ocupa, por lo que procederemos a señalarlos aquí.

La nueva ley establece que el pago de las cuotas obrero-patronales, será mensual, cada día 17 del mes inmediato siguiente al que se vence.

El nuevo ordenamiento contiene en su artículo 291 tercer párrafo la facultad para las Oficinas para Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social de hacer efectivas las fianzas otorgadas en favor del Instituto para garantizar las obligaciones fiscales.

Por otra parte, el artículo 304 precisa que el Instituto puede imponer multas en los siguientes casos: por actos u omisiones de los patrones y demás obligados, si implican incumplimiento al pago de los conceptos a que se refiere el artículo 287, se impondrá multa del setenta al cien por ciento del concepto omitido. Los demás actos u omisiones que perjudiquen a los trabajadores o al Instituto, se sancionan con multa de cincuenta a trescientas veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal.

Como novedad, el artículo 305 de la nueva ley establece tipos delictivos equiparados al delito de defraudación fiscal, describiendo las conductas típicas que son susceptibles de sanción.

CAPÍTULO 3

NATURALEZA JURÍDICA DEL INSTITUTO MEXICANO

DEL SEGURO SOCIAL

La naturaleza del Instituto Mexicano del Seguro Social debe desentrañarse a partir del análisis del concepto de autoridad.

Según lo expusimos en el capítulo 1, autoridad es aquel órgano del Estado que es titular del poder público, esto es, que tiene la posibilidad de determinar e imponer consecuencias jurídicas unilateralmente a cargo de terceros sin su consentimiento. El Instituto reúne estos caracteres ya que determina, en cantidad líquida, lo que por aportaciones de seguridad social le corresponde en caso de omisiones o diferencias en la liquidación por parte de los patrones, asimismo, tiene la posibilidad de ejercer el procedimiento administrativo de ejecución para obtener el pago de dichas prestaciones, y si bien tiene personalidad jurídica propia, no deja de ser un ente público sectorizado, un componente que forma parte de un complejo orgánico radicado en el Poder Ejecutivo y sirve de medio de actuación del Poder Público Federal.

El poder público está regulado en su ejercicio desde el texto constitucional, ya que de no imponérsele límites se caería en la arbitrariedad. Es por ello que el artículo 16 de la Constitución Federal establece que las autoridades, al molestar a los gobernados en su esfera jurídica, deben fundar y motivar sus actos, así como hacerlos constar por escrito.

La molestia a que alude el texto constitucional es una perturbación o afectación en la esfera jurídica de los gobernados.⁽²⁵⁾

Deben ser por escrito, a efecto de que el destinatario pueda tener conocimiento de ellos y promover los medios de defensa que correspondan.

La fundamentación es la cita de los preceptos legales y reglamentarios en que el órgano se basa para expedir el acto de que se trata; con ello, se evita la toma de decisiones fuera de las normas; los órganos del Estado sólo deben hacer lo que el orden jurídico les autoriza, su actuación debe sustentarse precisamente en las normas que les dan las atribuciones de ejecución. "En otras palabras, habrá fundamentación legal únicamente cuando la autoridad indique en el mandamiento escrito exigido por este artículo, cuáles son los preceptos constitucionales o legales en que se apoya para emitir un acto de autoridad determinado, debiendo, en todo caso, hacer la fundamentación de su competencia y de los motivos para que se dé ese acto

⁽²⁵⁾ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Vigésima Tercera Edición. Porrúa, México, 1991. p. 585.

de molestia".⁴³⁶

La motivación, es la expresión de las circunstancias de hecho o de derecho (motivos) que justifican el ejercicio, por parte del órgano, de cierta potestad pública; es la exteriorización de los razonamientos con los que la autoridad encuadra las hipótesis concretas en las previstas por la norma jurídica que considera aplicable.

Finalmente, los actos de autoridad deben ostentar la firma autógrafa del funcionario que los dicta. Así lo ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"FIRMA FACSIMILAR. EL MANDAMIENTO DE AUTORIDAD EN QUE SE ESTAMPA CARECE DE LA DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. Conforme a los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en sus propiedades y posesiones sin mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. De aquí que para que un cobro fiscal pueda considerarse un mandamiento de autoridad competente, debe

⁴³⁶ CASTILLO DEL VALLE, Alberio del. *Lex de Amparo Comentada*. Segunda Edición. Duero, México. 1992. p. 42.

consistir en un documento público debidamente fundado que, en los términos del artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, es el expedido por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones, cuya calidad de tal se demuestra por la existencia regular sobre los documentos, de los sellos, firmas y otros signos exteriores que en su caso, prevengan las leyes. De ello, se deduce que la firma que a dichos documentos...estampa la autoridad debe ser siempre auténtica, ya que no es otro el signo gráfico con el que, en general se obligan las personas en todos los actos jurídicos en que se requiere la forma escrita, de tal manera que carece de valor una copia facsimilar sin la firma auténtica del original del documento en que la autoridad impone un crédito a cargo del causante, por no constar en mandamiento debidamente fundado y motivado. Séptima época, Tercera parte, vols. 127-132, p.77, R.F. 30/79, Diseños y Máquinas S.A. unanimidad de 4 votos; vols. 139-149, p.77,

R.F. 95/79, Mercado de Materiales S.A. 5 votos; vols. 145-150, p.67, R.F. 69/80, Sociedad Mercantil Metropolitana S.A. 5 votos; vols. 157-162, p.77, R.F. 86/81, Lasky S.A. unanimidad de 4 votos".

El Instituto Mexicano del Seguro Social al ser autoridad, debe observar en sus actos de molestia las disposiciones constitucionales para que sus actos sean jurídicamente válidos.

A continuación, analizaremos diversos textos legales y reglamentarios que regulan al Instituto y su actuación en los que, como veremos, se reafirma el carácter de autoridad del Instituto.

3.1.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 123 fracción XXIX hace referencia a la Ley del Seguro Social, a la que considera de utilidad pública, enunciando las prestaciones que la misma ha de contener.

El precepto citado es el único que en la Constitución hace alusión expresa a la seguridad social, aunque consideramos que si contempla la estructura

administrativa que sustenta al Instituto pero de forma indirecta.

Como ya se dijo anteriormente, el Instituto Mexicano del Seguro Social es un órgano descentralizado, según lo dispone el artículo 5 de la Ley del Seguro Social. Ahora bien, los organismos descentralizados componen la Administración Pública Federal Paraestatal -artículo 10., párrafo tercero de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal-, misma que, al lado de la Administración Pública Federal Centralizada, integra la Administración Pública Federal. Y finalmente, llegamos a la Constitución, la que en su artículo 90 establece que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal según la Ley Orgánica respectiva, que es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

La Administración Pública Federal, es el complejo orgánico que, ubicado en el seno del Ejecutivo, se dedica a llevar a cabo actividades propias de la Administración que tienden a la satisfacción del interés público.

Dentro de la estructura orgánica denominada Administración Pública Federal, en el sector paraestatal, se contempla la existencia de organismos descentralizados, de ahí que sostengamos que la Constitución tiene una referencia indirecta de las personas públicas denominadas organismos descentralizados.

La Constitución en su artículo 90 previene que la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establecerá las bases de creación de las entidades paraestatales y dicha ley en su artículo 45 prescribe que los organismos

descentralizados pueden ser creados por ley del Congreso o por decreto del Ejecutivo.

Concluyendo, el Instituto Mexicano del Seguro Social tiene su fundamento en el artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.2.- LEY DEL SEGURO SOCIAL.

El artículo 4 de la Ley del Seguro Social, que entrará en vigor, establece, al igual que la vigente, que la seguridad social es un servicio público y el artículo 5 atribuye a su organización y administración a un organismo descentralizado con personalidad y patrimonio propios denominado Instituto Mexicano del Seguro Social.

Tales organismos son personas jurídicas de derecho público, esto es, están creadas y sujetas principalmente por un régimen jurídico sustentado en normas de derecho público, y la circunstancia de que también puedan sujetarse al derecho privado no les quita el carácter de personas de derecho público, ya que aún en tal caso gozan de privilegios que sólo la Administración tiene atributos.

Los organismos descentralizados son personas jurídicas, atribuido que tiene su fundamento en los artículos 25 fracción II del Código Civil, 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 5 de la Ley del Seguro Social.

Los organismos descentralizados forman parte de la organización

estatal, ya que al integrar la Administración Pública, se ubican dentro de uno de los tres poderes del Estado, el Poder Ejecutivo, el cual actúa, en lo que a la esfera administrativa se refiere, por conducto de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

La Administración Pública realiza actividades propias del Estado, y los organismos descentralizados no son la excepción, de ahí que tengan privilegios y potestades propias del Estado como la inembargabilidad de sus bienes o el ejercicio del poder público.

Del análisis de la Ley del Seguro Social, podemos observar que el Instituto Mexicano del Seguro Social es titular del poder público y en ese sentido, resulta un órgano administrativo de autoridad.

En efecto, el artículo 288 de la nueva ley, le da el carácter de organismo fiscal autónomo y el 291 faculta al mismo para que haga uso del procedimiento administrativo de ejecución. Esto significa que una persona jurídica que forma parte de la Administración Pública Federal y por lo tanto del Estado Federal, tiene poder público relativo al cobro de ciertos créditos fiscales conocidos como aportaciones de seguridad social. "En su sentido jurídico, poder público es la facultad de crear unilateralmente e imponer efectos jurídicos (derechos y obligaciones)".¹²⁷⁾ El poder público permite que los intereses privados no sean impedimento u obstáculo

¹²⁷⁾ BOQLERA OLIVER, José María. ob. cit., p. 84.

para que el interés público sea satisfecho.

De la lectura de la Ley del Seguro Social, podemos percatarnos de que el Instituto tiene la facultad de determinar unilateralmente en cantidad líquida las aportaciones de seguridad social y sus accesorios que debe percibir cuando se es omiso en el cumplimiento de las obligaciones fiscales que impone la Ley del Seguro Social. Asimismo el Instituto puede cobrar los créditos referidos por medio del procedimiento administrativo de ejecución, tal como lo previenen los artículos 251 fracción XIV y 291 de la nueva Ley. (Artículo 271 de la Ley de 1973).

El Instituto tiene la posibilidad de crear unilateralmente consecuencias jurídicas, como determinar el importe de las aportaciones de seguridad social y sus accesorios y de imponerlos a sus destinatarios sin su consentimiento, esto a través del procedimiento económico coactivo. Por lo tanto el Instituto Mexicano del Seguro Social es titular del poder público.

Ahora bien, lo que despierta inquietud aquí es que una persona jurídica de derecho público pueda ser titular de ciertos poderes públicos relativos a la determinación y cobro de tributos. A esto podemos responder lo siguiente. El Poder Público Federal, según el artículo 49 párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se distribuye para su ejercicio, en tres poderes.

El Poder Ejecutivo encabezado por el Presidente de la República agrupa a un complejo orgánico, uno de los más importantes que existen en el Estado y

a través de quien actúa. Ese complejo orgánico es la Administración Pública que por ser parte de un poder del Estado puede tener atribuido poder público, mismo que puede estar distribuido en la Administración Centralizada o en la Paraestatal en donde se ubica el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Los organismos descentralizados forman parte de un aparato estatal, específicamente del complejo orgánico administrativo federal, por lo que la atribución de los poderes públicos a ellos, no tendría objeciones si no fuera porque el artículo 31 fracción IV de la Constitución establece que es deber de los mexicanos contribuir a los gastos de la Federación, Estados y Municipios en que residan en la forma proporcional y equitativa en que dispongan las leyes. A la luz de tal prevención, la persona jurídica llamada Estado Federal es el sujeto activo de ciertas contribuciones y podría afirmarse que el Instituto Mexicano del Seguro Social no es la Federación. Sin embargo, consideramos que tal cuestión es salvable si tomamos en cuenta que la Federación actúa por medio de diversos organismos administrativos que integran la Administración Pública Federal, misma que el Ejecutivo preside. Para un mejor desempeño de sus actividades el Estado crea un organismo que se apropia de ciertos fines que se le atribuyen en su creación. La Ley Federal de Entidades Paraestatales en su artículo 15 establece que el objeto de los organismos públicos descentralizados serán entre otros, la prestación de servicios públicos y la obtención y aplicación de recursos para fines de seguridad o de solidaridad social.

La atribución de poder público a un organismo descentralizado es

perfectamente constitucional ya que se crea por la Federación para la realización de fines y actividades estatales. Al respecto, es aplicable la siguiente tesis:

SEGURO SOCIAL, ARTÍCULO 271 DE LA LEY DEL. NO VIOLA EL ARTÍCULO 49 CONSTITUCIONAL.- Es cierto que el Poder Ejecutivo es el encargado de llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución dentro del contexto de la división de poderes que rige en nuestro país y cuyo fundamento se encuentra previsto en lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 Constitucional; sin embargo, el hecho de que el legislador federal al reformar el precepto impugnado haya autorizado al Instituto Mexicano del Seguro Social para aplicar el procedimiento citado, no se traduce en una violación al artículo 49 de la Constitución, ya que los organismos descentralizados forman parte de ese poder al estar comprendidos dentro de la administración pública paraestatal autorizada por el artículo 90 de la propia Constitución y reglamentada por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Amparo en revisión 8050/84, Salas Delta S. A.,
20 de septiembre de 1988, unanimidad de 19
votos, informe de la Suprema Corte de Justicia de
la Nación 1988, pleno, segunda sección, p. 875.

Algo que merece especial consideración a propósito de la atribución y ejercicio del poder público por el Instituto, es lo relativo a las facultades que tiene éste para crear las unidades administrativas encargadas del cobro de las aportaciones de seguridad social que se denominan oficinas para cobros. La Ley del Seguro Social en el artículo 264 fracción IV de la nueva Ley - 253 fracción III de la Ley de 1973 -, faculta al Consejo Técnico del Instituto para crear oficinas para cobros. Es dudosa la constitucionalidad de esta disposición ya que delega la facultad reglamentaria en una unidad administrativa de un organismo descentralizado, siendo que la misma corresponde al titular del Poder Ejecutivo tal como lo dispone el artículo 89 fracción I de la Constitución Federal y lo confirma el 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

De ahí que se haya dicho si el Instituto tiene en el Consejo Técnico su máxima autoridad administrativa, "sólo el titular del Ejecutivo puede reglamentariamente crear las dependencias que van a encargarse de la determinación, liquidación y cobro de adeudos fiscales, sin que el Consejo Técnico pueda alcanzar esas atribuciones, ya que las mismas no se presentan por la descentralización, sino por

ser organismo fiscal autónomo".³⁸⁾

Con fecha 24 de enero de 1996, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento de Organización Interna del Instituto expedido por el Presidente de la República, en donde se establecen las oficinas para cobros del Instituto, evitando con ello el ejercicio de la inconstitucional atribución contenida en los preceptos de referencia.

En los siguientes apartados haremos un breve estudio de otras potestades públicas que tiene el Instituto para el desempeño de las atribuciones que tiene como autoridad tributaria que es lo que aquí nos interesa.

3.3.- REGLAMENTO DEL ARTÍCULO 274 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL.

El artículo 274 de la Ley de 1973 aún vigente establece el recurso administrativo de inconformidad cuya existencia se reproduce en el artículo 294 de la nueva legislación aunque con la novedad de ser forzoso para los asegurados o beneficiarios. Es un medio de defensa que tienen los patrones, asegurados y beneficiarios en contra de los actos del Instituto. La interposición, tramitación y resolución de dicho recurso se encuentra desarrollada en el reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social de 1973.

³⁸⁾ MORENO PADILLA, Javier. El Régimen Fiscal de la Seguridad Social. Themis, México, 1991. p. 92.

La existencia de este recurso administrativo denota nuevamente el carácter de autoridad del Instituto.

Al conocer de dicho recurso, el órgano competente del Instituto decide imponiendo una consecuencia jurídica al recurrente, la de determinar si el acto que se impugna es o no ilegal -el artículo 22 del Reglamento-, resuelto el recurso, la resolución que en el mismo se dicte será impugnabile ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

De acuerdo con el segundo transitorio de la nueva Ley, los reglamentos de la Ley anterior seguirán vigentes mientras se expidan los que reglamenten al nuevo ordenamiento.

3.4.- REGLAMENTO PARA EL PAGO DE LAS CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL.

Con fecha 28 de noviembre de 1994, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento para el pago de cuotas del seguro social, mismo que entró en vigor al día siguiente según el primero transitorio y con ello se abroga el anterior publicado en el mismo órgano de publicidad el 2 de septiembre de 1950.

La expedición de este reglamento obedeció fundamentalmente a las reformas a la Ley del Seguro Social de fecha 20 de julio de 1993, entre las que se cuenta la realizada al artículo 19 fracción III que establece que el patrón debe

autodeterminar las cuotas.

Dicho reglamento reafirma el carácter ex lege de la obligación tributaria entre el Instituto y los patrones, y en el mismo se detalla la manera de pago de las cuotas.

El artículo 16 de este ordenamiento se reitera el carácter de autoridad del Instituto, detallando de manera específica potestades del Instituto conforme a la Ley y al Código Fiscal, como la de determinar en cantidad líquida el monto de las cuotas si hay diferencias en las liquidaciones de los patrones o si hay omisión en el entero de las aportaciones.

3.5.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 2 fracción II establece como especie de las contribuciones las aportaciones de seguridad social y en este sentido, tienen el carácter de tributos, lo cual se ve confirmado por el artículo 9 de la Ley del Seguro Social (artículo 9 bis de la Ley de 1973).

Ahora bien. al ser tributos estas aportaciones, el sujeto de derecho encargado de liquidarlas y cobrarlas tiene el carácter de autoridad ya que tiene la facultad de decidir imponiendo consecuencias jurídicas liquidando el importe de las cuotas, asimismo, tiene la facultad de ejecución puesto que puede proceder, coactivamente, al cobro de las cuotas.

El Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento supletorio de la Ley del Seguro Social en materia tributaria, por lo que el Instituto puede aplicar, entre otras, las disposiciones relativas a visitas domiciliarias, cobro de créditos por el procedimiento administrativo de ejecución, suspensión de dicho procedimiento, garantía del interés fiscal, actividades todas ellas que implican el ejercicio de facultades de decisión o ejecución en suma, se trata del poder público y en tal sentido el Instituto es autoridad.

3.6.- REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Este reglamento se constituye por un conjunto de normas que resultan aplicables por el Instituto como las relativas al procedimiento administrativo de ejecución lo cual significa una nueva atribución de facultades para el Instituto, mismas que implican ejercicio de poder público.

Como consecuencia, podemos decir que el Instituto Mexicano del Seguro Social, es un organismo público descentralizado, una persona jurídica pública que, además de realizar tareas relativas a un servicio público, desempeña funciones de autoridad y específicamente, es una autoridad tributaria. Es titular del poder público y tiene, como toda autoridad, facultades de decisión y ejecución lo cual es totalmente constitucional, si consideramos que el Instituto integra la Administración Pública Federal por medio de la que actúa el Ejecutivo, por lo tanto, al ser parte de uno de los

tres poderes del Estado Federal, la titularidad del Instituto del poder público no es más que consecuencia de ser parte del Estado.

CAPÍTULO 4

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

4.1.- NOCIÓN GENERAL.

La actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en forma coactiva los créditos de naturaleza fiscal asu favor es conocida como facultad económica coactiva, denominada procedimiento administrativo de ejecución por los artículos 145 del Código Fiscal de la Federación 291 de la nueva Ley del Seguro Social y 271 de la Ley de 1973.

Sergio Francisco de la Garza nos dice que el procedimiento administrativo de ejecución tiene : "como finalidad la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad (sic)".⁽²⁹⁾

Al tocar este mismo punto, Moreno Padilla señala que: "se puede

⁽²⁹⁾ GARZA, Sergio Francisco de la. ob. cit., p.p. 808 y 809.

definir el procedimiento administrativo de ejecución como el conjunto de actos que realiza la autoridad para poder obtener del sujeto pasivo de un crédito fiscal el cumplimiento forzoso de una obligación que no se satisfizo oportuna y correctamente".⁽⁴⁰⁾

La doctrina, al igual que la legislación, coinciden en señalar que el procedimiento económico coactivo es el medio con que cuenta la autoridad administrativa para efectuar el cobro de lo que ya le es debido, a causa de la realización del hecho generador del crédito fiscal por parte del contribuyente.

La finalidad es evitar que la autoridad tenga que acudir a los tribunales como cualquier particular para obtener el pago de los créditos fiscales con el consecuente retraso en la percepción de los ingresos necesarios para el funcionamiento del Estado.

4.2.- NACIMIENTO, DESARROLLO Y TERMINACIÓN.

4.2.1.- NOTIFICACIÓN.

Con respecto a la notificación Dionisio J. Kaye nos dice que : "es el medio legal por el cual se da conocimiento a una persona de un hecho o del contenido de una resolución o acuerdo administrativo que deba de efectuarse y documentarse en forma legal, a fin de que éstos produzcan sus correspondientes efectos".⁽⁴¹⁾

⁽⁴⁰⁾ MORENO PADILLA, Javier, ob. cit., p.p. 162 y 163.

⁽⁴¹⁾ KAYE, Dionisio J., ob. cit., p.p. 103 y 104.

Los dos principales efectos de la notificación, a nuestro juicio, son el conocimiento del acto por parte del destinatario y el surtimiento de efectos del propio acto, asimismo, sirve para computar los plazos para la interposición de los medios de defensa.

Según el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación las notificaciones pueden ser personales, por correo certificado, correo ordinario, telegrama, estrados, edictos e instructivos.

Las personales y las que se practican por medio de correo certificado sirven para darle publicidad a los siguientes actos administrativos: citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y actos recurribles.

Por correo ordinario o telegrama se notifican actos distintos a los que se comunican personalmente o por correo certificado.

Las notificaciones por estrados, de conformidad con el reformado artículo 134 fracción III del Código Fiscal vigente a partir del primero de enero de 1996, tiene lugar si: "a) la persona por notificarse desaparece después de iniciarse el ejercicio de las facultades de comprobación; b) si el destinatario se opone a la diligencia de notificación; c) si el destinatario se ubica en alguno de los supuestos del artículo 110 fracción V del Código Fiscal y d) en los demás casos previstos por las leyes y el Código..."

Estas reformas vienen a colocar en una posición desfavorable al contribuyente ya que la notificación por medio de estrados en caso de que el destinatario desaparezca no constituye el medio más idóneo para que el sujeto esté en posibilidades de conocer el acto, lo cual si era posible en mayor medida con la notificación a través de edictos. Con ello, se facilita la indefensión del administrado puesto que éste difícilmente conocerá el acto de que se trate.

Las notificaciones por estrados se practican fijando durante cinco días el documento que se va a dar a conocer en un sitio abierto al público en la oficina de la autoridad que hace la notificación quedando constancia en el expediente. La fecha de notificación es la de el sexto día siguiente al en que se fijó el documento.

Las notificaciones por edictos proceden en los siguientes supuestos previstos en el artículo 134 fracción IV del Código Fiscal de la Federación : "a)si la persona a la que se va a notificar ha fallecido y se desconoce al representante de la sucesión; b)si el destinatario del acto por notificar desaparece, siempre que se trate de hipótesis diferentes a las previstas por el artículo 134 en su fracción III que regula los casos de desaparición del destinatario después del inicio del ejercicio de las facultades de comprobación y desaparición previstas en el artículo 110 fracción V, en los que se notifica por estrados; c)si se ignora el domicilio del destinatario y d)si el domicilio del destinatario o el de su representante se ubica fuera del territorio nacional..."

La forma de practicar este tipo de notificaciones consiste en publicar

durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en un periódico un resumen de los actos que se notifican, teniendo como fecha de notificación la de la última publicación.

Los lugares en que se pueden practicar las notificaciones son : a) en las oficinas de las autoridades fiscales si el interesado ocurre a dichas oficinas; b) en el último domicilio señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes y c) en el domicilio que se señale en alguna instancia o procedimiento administrativo para recibir notificaciones.

Todas las notificaciones surten sus efectos el día hábil siguiente al en que fueron hechas y debe entregarse siempre copia del acto que se notifica al interesado. Si la notificación la practica la autoridad fiscal, se debe asentar en el acta de notificación la fecha en que se practica, nombre y firma de la persona con la que se entiende la diligencia y si se niega, se hará constar en el acta.

La notificación de un acto puede ser utilizada para efectuar el cómputo de algún plazo, respecto de los que deberán seguirse las reglas establecidas por el Código Fiscal de la Federación.

Podemos decir que la notificación es el medio legal a través del cual se comunica al destinatario de algún acto administrativo el contenido del mismo para que se produzcan los efectos respectivos. A partir de la notificación, empiezan a computarse los plazos para cumplir lo dispuesto por el acto o para interponer los

medios de defensa conducentes.

La importancia de las notificaciones ha sido expuesta por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en el siguiente precedente:

SS-36 NOTIFICACIÓN.- IMPORTANCIA DE SU EXACTO CUMPLIMIENTO.- Lo anterior, en virtud de que los requerimientos legales y la exigencia del exacto cumplimiento de las notificaciones obedecen a la importancia de las consecuencias que produce su realización; además de que el exacto cumplimiento de los requisitos legales que establece la ley para efectuarlas, no pueden interpretarse como un simple formulismo para dificultar la actuación de la autoridad, sino como un procedimiento de cuya realización depende que se llegue a la convicción de que un particular tuvo conocimiento en realidad de una resolución que lo afecta y que si dentro del término legal no utilizó las vías de defensa procedentes, la consentida. Juicio de competencia atrayente 47/89. Resuelto en sesión de 9 de mayo

de 1990 por unanimidad de votos.- Magistrado Ponente Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria Lic. Ma. de los Angeles Garrido Bello. Revista del T. F. F. Tercera época, año III, No. 29, mayo 1990, p.18.

Hemos expuesto las reglas generales de las notificaciones. En el apartado siguiente analizaremos el requerimiento de pago, es el primer acto del procedimiento administrativo de ejecución, el cual se comunica al destinatario por medio de una notificación personal que tiene una regulación específica.

4.2.2.- REQUERIMIENTO DE PAGO.

La existencia de un crédito fiscal en cantidad líquida que no ha sido cubierto en tiempo o no se encuentra garantizado, lleva a la autoridad recaudadora a dictar una resolución denominada mandamiento de ejecución, en la que se indica al ejecutor que requiera de pago al deudor sea principal o responsable, y en caso de que no se efectúe, proceda a embargar bienes suficientes para garantizar el crédito. El ejecutor es el funcionario facultado para realizar el requerimiento de pago y en su caso el embargo correspondiente, iniciando así el procedimiento administrativo de ejecución.

El requerimiento se notifica, en principio, en forma personal (artículo 134 fracción I y 137 del Código Fiscal de la Federación), por edictos (artículo 134

fracción IV y 152 párrafo II del mismo código) o por estrados (artículo 134 fracción III del mismo código) según se presenten las hipótesis respectivas.

Si se trata de notificación personal, el ejecutor se constituirá en el domicilio señalado en el mandamiento de ejecución. Obviamente deberá cerciorarse de que se trata del domicilio indicado y se identificará con la persona con la que se entiende la diligencia. Buscará al destinatario y si no se encuentra, a diferencia de lo que sucede con las demás notificaciones personales, el ejecutor siempre dejará citatorio para que el interesado o su representante esperen a una hora fija del día hábil siguiente. Si las personas referidas no aguardan, la diligencia se entiende con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. Anteriormente la negativa a recibir la notificación originaba que se practicara la misma por medio de instructivo fijado en lugar visible del domicilio. Hoy debemos preguntarnos si la reforma a la fracción III del artículo 134 del Código Fiscal no ha derogado las notificaciones por instructivo ya que en caso de oposición a la notificación ahora debe llevarse a cabo la misma por estrados. Consideramos, en opinión personal, que cabría distinguir entre negativa que implicaría oposición y una negativa que no implique una actitud de rechazo, en el primer caso tiene lugar la notificación por estrados, en el segundo, la utilización por el ejecutor de la notificación por instructivo.

El requerimiento de pago es la base del procedimiento administrativo de ejecución puesto que con dicho acto se inicia, por lo tanto, si esta diligencia no es practicada conforme a la ley, toda actuación ulterior resulta viciada.

Al respecto, la Segunda Sala Regional Hidalgo México refiriéndose al extinto recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución que hoy se denomina revocación, resolvió lo siguiente :

SR-XII-II-9 RECURSO DE OPOSICIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- LOS MANDAMIENTOS DE EJECUCIÓN MAL NOTIFICADOS NO SE CONVALIDAN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 135 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 135 del Código Fiscal de la Federación establece que se pueden convalidar las notificaciones mal realizadas cuando el particular se hace sabedor expresamente de las mismas; sin embargo, cuando éste al interponer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución hace valer precisamente la nulidad de la notificación del acto administrativo, respecto del cual se inició el procedimiento administrativo de ejecución, y la autoridad demandada reconoce que efectuó ilegalmente la notificación de los mandamientos

de ejecución, como son el acta de requerimiento de pago y embargo, no debe convalidarlos y por ende tener como sabedor al particular del acto administrativo desde la fecha de interposición de su recurso, ya que por la naturaleza ejecutora del acto que se pretendía notificar, las consecuencias que produce la notificación mal realizada son de difícil reparación, y por ello la demandada debe pronunciarse en primer término respecto de la legalidad o ilegalidad de la notificación y no estimar que quedó convalidada, toda vez que de hacerlo así, ésta dejaría al particular en estado de indefensión al no poder suspender el procedimiento administrativo de ejecución iniciado en su contra ya que esto le afecta en su esfera jurídica y económica, transgrediendo el artículo 16 Constitucional, puesto que el procedimiento se encuentra afectado por un acto viciado de origen. En esa virtud, la autoridad debe suspender su actuación, dejar sin efectos todo lo actuado y en su lugar ordenar se practique una

nueva notificación de los créditos requeridos, con todas las formalidades que al efecto establece el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación. Juicio 18/91-II. Sentencia de 24 de junio de 1991 por mayoría de 2 votos y 1 en contra. Magistrada Instructora Ma. Sofía Sepúlveda Carmona. Secretario José Francisco Pérez Rodríguez. Revista del T. F. F. Tercera época, año V, No. 52, abril 1992, p. 12.

Así, tenemos que la nulidad de los actos que inician el procedimiento vician a los actos procedimentales subsecuentes por ser éstos producto de actos viciados y en consecuencia igualmente ilegales.

Si no se efectúa el pago, el ejecutor practicará el embargo de bienes suficientes para garantizar el importe del crédito requerido.

4.2.3.- EMBARGO.

José Ovalle Favela nos dice que el embargo puede ser definido "como la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada..."⁴²⁾

⁴²⁾ OVALLE FAVELA, José. Derecho Procesal Civil. Cuarta Edición. Harla, México. 1991. p. 293.

El embargo limita la disponibilidad del bien y tiene como finalidad asegurar la satisfacción del crédito de que se trata.

La afectación en que el embargo consiste puede concretarse de diversas maneras : a) bajo depósito de un tercero o del propio ejecutado; b) intervención de negociaciones y c) señalamiento del bien en la diligencia y la correspondiente inscripción del embargo en el Registro Público de la Propiedad.

El embargo, por ser un acto de molestia, debe reunir los requisitos constitucionales. Al efecto, el artículo 152 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación establece que el acta que se levante con motivo del embargo debe reunir los requisitos del artículo 38 del mismo ordenamiento, que no hace más que reproducir los requisitos constitucionales.

Cuando el deudor de un crédito fiscal es requerido de pago a través del ejecutor, aquel debe efectuar el pago. Si ello no sucede, el ejecutor podrá proceder a trabar embargo sobre bienes del deudor suficientes para garantizar el crédito principal y sus accesorios, impidiendo la libre disponibilidad de los bienes.

La persona con quien se entienda la diligencia tiene el derecho de señalar primeramente los bienes sobre los que se trabará embargo, esta designación deberá hacerse observando el orden establecido por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación al efectuarse la diligencia se podrá designarse a dos testigos.

En caso de que los bienes señalados para garantizar el adeudo no sean suficientes, no se siga el orden señalado por el artículo 155 por parte de la persona con quien se entiende la diligencia o se trate de bienes de fácil descomposición, deterioro, material flamable o se encuentren fuera de la circunscripción territorial de la oficina ejecutora o tenga algún gravamen el ejecutor podrá embargar bienes sin sujetarse al orden establecido por el citado artículo 155.

Están exceptuados de embargo los bienes que enlista el artículo 157 del Código Tributario Federal.

En caso de existir oposición de algún tercero a la traba del embargo, deberá resolverse en el acto la oposición por el ejecutor, la cual tiene el carácter de provisional, misma que está sujeta a ratificación por el jefe de la oficina ejecutora, resolviéndose en ambos casos con prueba documental. Si los documentos exhibidos no son suficientes, se procederá al embargo y se notificará al interesado que puede interponer el recurso de revocación.

Si el ejecutor fuese impedido materialmente para efectuar el embargo, podrá disponer el rompimiento de cerraduras y solicitar el auxilio de la fuerza pública.

Como se mencionaba anteriormente, el embargo se puede concretar de varias formas. El depósito de bienes se establece en el artículo 153 párrafo primero, la intervención de negociaciones se previene en el párrafo segundo del artículo 153 y se regulan las facultades del interventor en los numerales 165 a 167 todos del Código

Fiscal. Si el embargo recae sobre un crédito, se concreta mediante la notificación al deudor del embargo para que haga los pagos en la caja de la oficina ejecutora con apercibimiento de doble pago en caso de desobediencia según el artículo 160 del multicitado código. Finalmente, el embargo puede concretarse a través del señalamiento del bien embargado en la diligencia y la inscripción del mismo en el Registro Público de la Propiedad que corresponda tal como lo previene el artículo 151 en su antepenúltimo párrafo.

El embargo también existe como medida precautoria en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. Hasta antes de la reforma del 15 de diciembre de 1995, el embargo precautorio era inconstitucional, según lo determinó el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis jurisprudencial :

EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN. En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual

tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de insertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado "de proteger el interés fiscal", carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto, puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnimodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al

dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación. Pleno, tesis JP 17/95, Semanario Judicial de la Federación y su Gasetta, 9a. época; tomo II, septiembre de 1995, p. 27.

Con la reforma a la regulación del embargo precautorio, se pretendió borrar la inconstitucionalidad del mismo, lo cual no se logró. En efecto, de acuerdo con la corte, la inconstitucionalidad del embargo precautorio se daba en atención a que el monto de la obligación que supuestamente iba a asegurarse no estaba determinado, lo que ponía de manifiesto que no había interés fiscal alguno por asegurarse. El artículo reformado, se permite a la autoridad la práctica del embargo precautorio por un monto que no existe en la realidad, sino que se establecen las bases para que la autoridad invente el monto, por lo que sigue dándose la inseguridad en cuanto al monto del que habla el Pleno de la Corte, razones que nos sirven para afirmar que dicho numeral sigue siendo violatorio de la Constitución.

Por otra parte, el mismo artículo sigue estableciendo el plazo de un año como duración del embargo precautorio, mismo que la Corte en la jurisprudencia citada considera excesivo, por lo que se ratifica el carácter de inconstitucional de dicha

disposición.

Finalmente, tenemos que el embargo puede ser ampliado por la autoridad en cualquier momento en que la autoridad ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir el crédito fiscal.

El Código Tributario Federal establece diversos tipos delictivos relativos a los depositarios e interventores en relación a los bienes embargados dejados en depósito, los sujetos que pueden cometer estos ilícitos son los depositarios e interventores nombrados por las autoridades fiscales.

Así, para el caso de indebida disposición de bienes embargados, el artículo 112 del Código Fiscal establece que se les "impondrá como sanción de tres meses hasta seis años de prisión al depositario o interventor, si, con perjuicio del Fisco Federal, dispone para sí o para otro del bien depositado de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido si el valor de lo dispuesto no excede de \$ 35,000.00 cuando exceda de ese monto, la sanción será de tres a nueve años de prisión..."

Los depositarios o interventores deben haber sido designados por la autoridad fiscal. La misma sanción se impone al depositario que oculte bienes o no los ponga a disposición de la autoridad competente, de conformidad con el valor de dichos bienes.

4.2.4.- REMATE.

Armando Porras y López nos dice que "desde el punto de vista procesal la voz remate tiene dos significados: la adquisición de un bien como consecuencia de la adjudicación. También significa el remate, la diligencia misma de la almoneda, subasta pública o venta al martillo. El remate se integra de dos situaciones jurídicas procesales que están íntimamente unidas, constituyendo la fase final del procedimiento de ejecución: la subasta pública y la adjudicación".⁴²⁾

La procedencia del remate se presenta cuando un crédito fiscal no es pagado por el obligado, en cuyo caso la autoridad fiscal instaurará en su contra el procedimiento administrativo de ejecución establecido en el Código, el que contempla que una vez efectuado el embargo sobre bienes suficientes propiedad del deudor para cubrir su adeudo con los accesorios correspondientes, se procederá a enajenarlos fuera de subasta, en subasta o los adjudicará la autoridad a su favor.

La enajenación de negociaciones intervenidas se realizará cuando lo recaudado por el interventor en tres meses no cubra por lo menos el 24% del crédito fiscal salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en determinados periodos del año.

La enajenación de bienes embargados procederá a) a partir del día siguiente en que se fije la base para su remate; b) tratándose de embargo precautorio,

⁴²⁾ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. Derecho Procesal Fiscal. Textos Universitarios, México, 1969, p. 146.

cuando el crédito se haga exigible y no se pague al momento del requerimiento; c) cuando el embargado no proponga comprador hasta antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco; d) al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaida en los medios de defensa que se hubieren promovido.

La regla general es que la enajenación se lleva a cabo en subasta pública celebrada en el local de la oficina ejecutora. La autoridad podrá designar otro lugar para la venta u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.

La base para la enajenación de bienes inmuebles embargados será el avalúo, y para negociaciones el avalúo pericial, o fijarse de común acuerdo por la autoridad y el embargado en un plazo de seis días a partir de la fecha del embargo, a falta de acuerdo la autoridad practicará el avalúo.

En caso de no estar de acuerdo con el avalúo se podrá interponer el recurso de revocación por el embargado o terceros acreedores dentro de los diez días siguientes a la notificación del avalúo, debiendo designar perito valuator al promover el recurso.

El remate se convoca dentro de los treinta días siguientes al en que se determine el precio que servirá de base. La publicación de la convocatoria se hará cuando menos diez días antes del remate y ahí serán citados todos los acreedores que

aparezcan en el certificado de gravámenes.

Mientras no se finque el remate, el embargado está en la posibilidad de proponer comprador que ofrezca la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

La postura legal es la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

La postura deberá ofrecerse de contado amparando cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal.

La autoridad exactora podrá enajenar a plazo los bienes embargados en los casos y condiciones que establece el Reglamento del Código Fiscal.

La postura legal se exhibe por medio de certificados de depósito del diez por ciento del valor fijado en la convocatoria, a falta de institución autorizada, el depósito se hará directamente en la oficina ejecutora. El escrito de postura legal deberá llenar los requisitos del artículo 182 del Código.

El día y hora señalados para el remate el jefe de la oficina ejecutora dará a conocer las posturas legales así como la mejor de ellas, la que podrá ser mejorada por los demás postores concediendo cinco minutos a cada uno, hasta que la última no sea mejorada. Si la mejor postura es ofrecida por dos o más licitantes, la designación será a la suerte.

Cuando el postor no cumpla con su obligación contraída, perderá el

importe de su depósito en favor del Fisco Federal.

Fincado el remate de bienes muebles, el postor deberá entregar el saldo de la postura dentro de los tres días siguientes al remate, se citará al contribuyente para que dentro de un plazo de tres días hábiles haga entrega de facturas de los bienes enajenados, en caso contrario, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente.

Una vez que los bienes enajenados estén a disposición del adquirente, deberá retirarlos, de no hacerlo, a partir del día siguiente se le cobrará almacenaje, si éste es superior o igual al valor de los bienes, éstos se los adjudicará la propia autoridad.

En el caso de bienes inmuebles o negociaciones, dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate el postor enterará el saldo de su postura. Se designará notario por el postor y se citará al ejecutado para que dentro de diez días otorgue y firme escritura de venta correspondiente, apercibido que de no hacerlo lo hará el jefe de la oficina ejecutora.

Tratándose de bienes inmuebles serán desocupados una vez firmada la escritura.

Los funcionarios y empleados que intervengan en el procedimiento administrativo no podrán adquirir bienes en remate.

El fisco tiene preferencia en la adjudicación si faltan postores, faltan pujas o si se dan posturas o pujas iguales.

Cuando el bien no se venda en la primera almoneda, dentro de los siguientes quince días se efectuará una segunda almoneda, deduciendo un 20% del precio fijado en la primera almoneda, si tampoco se logra la venta, dicho bien será tomado por la autoridad como dación en pago en un 50% del valor asignado cuando no existan postores, la autoridad hará la enajenación directa o la encomendará a empresas o instituciones dedicadas a la compra venta o subasta de bienes.

El producto de la venta se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden establecido en el artículo 20 del Código Fiscal.

En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el ejecutado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperar los bienes en la proporción del pago tomándose en cuenta el precio del avalúo.

Quintana Valtierra y Rojas Yañez explican que para obtener el mejor precio de los bienes, su enajenación deberá realizarse en subasta pública, generalmente se efectúa en el local de la oficina ejecutora mediante convocatoria, en caso de que el ramate no se lleve a cabo o no se presenten postores a la primera almoneda, los bienes podrán enajenarse directamente o por terceras personas, incluso, podrá adquirirlos el fisco.⁽⁴⁴⁾

⁽⁴⁴⁾ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. ob. cit., p- 163.

4.2.5.- GASTOS DE EJECUCIÓN.

Antonio Jiménez González considera que los gastos de ejecución no son una consecuencia del procedimiento administrativo de ejecución que nacen a cargo del sujeto ejecutado.⁽⁴⁵⁾

"La relación fiscal de gastos de ejecución es la que se establece entre el ente público acreedor y los sujetos pasivos por deuda ajena o por deuda propia y los garantes y que tiene como contenido el reembolso a la Administración Fiscal de todos los gastos realizados por ésta al desarrollar el procedimiento de ejecución para el cobro de una prestación fiscal"⁽⁴⁶⁾

Los gastos de ejecución encierran lo que se podría llamar gastos de ejecución en sentido estricto y las erogaciones extraordinarias.

Los montos que por gastos de ejecución se pagan se encuentran establecidos en el artículo 150 del Código Fiscal fracciones I, II y III. Las erogaciones extraordinarias se previenen en el mismo artículo 150.

Los gastos de ejecución los determina la autoridad ejecutora y se pagarán con los demás créditos excepto si se interpone el recurso de revocación. Los gastos de ejecución tienen una prelación importante en lo relativo a su cobro ya que según el artículo 20 del Código Fiscal, el importe de los gastos de ejecución son el

⁽⁴⁵⁾ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario. Tercera Edición. Ecosa, México, 1993, p.p. 339 y 340.

⁽⁴⁶⁾ GARZA, Sergio Francisco de la, ob. cit., p.475.

primer concepto que se cobra.

La autoridad tendrá especial cuidado en que los gastos extraordinarios sean los estrictamente indispensables, debiendo contratar a las personas que designe el ejecutado salvo que la oficina considere que no tiene los medios para prestar el servicio o que exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones. Al determinar el monto de los gastos extraordinarios debe acompañar copia de los documentos que acrediten el importe. Siendo accesorios del crédito principal, si éste queda insubsistente también se extinguen.

Los gastos de ejecución tienen su fundamento en el incumplimiento de pago, abstención de realizar algún trámite administrativo como el incumplimiento de un requerimiento, originando por parte de la autoridad una serie de actividades orientadas a obtener el cumplimiento de la obligación correspondiente.

4.3.- LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

4.3.1.- NOCIÓN GENERAL.

Iniciado el procedimiento administrativo de ejecución, la autoridad está en el deber de impulsarlo hasta su conclusión para obtener la satisfacción del crédito de que se trata, por lo que la autoridad no puede detenerlo.

Sin embargo, existe la posibilidad de que, por una causa externa a la autoridad deba detener el procedimiento administrativo de ejecución, esto tiene lugar cuando se pretende la suspensión del mismo, lo cual se produce a instancia del interesado siempre que garantice el interés fiscal y promueva un medio de defensa.

Quintana Valtierra y Yañez Rojas explican que durante la tramitación del procedimiento administrativo de ejecución se pueden presentar acontecimientos que las normas previenen con el efecto de que se suspenda o se termine. Estos supuestos sólo pueden ser establecidos por las leyes, nunca por acuerdo o inactividad de las partes dado que es obligación de la autoridad llevar el procedimiento a su conclusión.⁽⁴⁷⁾

Así, tenemos que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución es la paralización del mismo solicitada por el deudor o interesado que ha promovido un recurso administrativo o el juicio de nulidad.

La suspensión puede ser total o parcial. La primera se da si el procedimiento queda totalmente paralizado en virtud de que se han impugnado todos los créditos determinados en la resolución; es parcial cuando se impugnaron ciertos créditos o una parte de la resolución, de manera que la parte no impugnada se entiende consentida y entonces el procedimiento continúa por esa parte. El crédito consentido deberá pagarse por medio de una declaración complementaria, en caso de no hacerse,

⁽⁴⁷⁾ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge, ob. cit., p.p. 231 y 232.

la autoridad cobrará la parte consentida sin tener que emitir otra nueva resolución según lo dispone el artículo 144 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal.

Debemos distinguir entre presupuestos de la suspensión y los requisitos para su otorgamiento.

Cabe señalar que, previamente a la suspensión del procedimiento de ejecución, existe un plazo en el que no se ejecutan los actos administrativos sin necesidad de garantizar el interés fiscal. En efecto, los créditos no se ejecutan en el plazo de 45 días siguientes al en que surta efectos la notificación del crédito o 15 días tratándose de cuotas de seguridad social y sus capitales constitutivos (artículo 144 primer párrafo).

Por otra parte, el artículo 144 del Código Fiscal en el primer párrafo previene en forma genérica que los actos administrativos no se ejecutarán si se garantiza el interés fiscal y esta garantía procede para el caso de solicitud de suspensión del procedimiento de ejecución, de conformidad con el artículo 142 fracción I del mismo Código.

El presupuesto para que proceda la suspensión es la promoción de alguno de los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal que son el recurso administrativo de revocación o el juicio de nulidad así como la interposición de algún medio de defensa previsto en otras leyes, como el recurso de inconformidad establecido en el artículo 294 de la nueva Ley y 274 de la Ley de 1973. El reglamento

del artículo 274 citado establece en su numeral 27 la suspensión del procedimiento de ejecución.

La suspensión debe solicitarse por el interesado por medio de una instancia de suspensión a la que debe acompañar los documentos que acrediten la interposición de un medio de defensa y la constitución de la garantía. Sergio Francisco de la Garza afirma que la constitución de la garantía puede ser posterior a la presentación de la solicitud de suspensión.⁽⁴⁸⁾

Si se presenta la solicitud, se acredita la promoción del medio de defensa y se garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 del Código Fiscal, la autoridad tiene que acordar la suspensión obligatoriamente. Si no obstante de reunir los requisitos la autoridad niega la suspensión, se puede promover el incidente de suspensión de la ejecución en los términos del artículo 144 último párrafo.

4.3.2.- GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

"Garantizar el interés fiscal significa asegurar a las autoridades fiscales por parte del contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, mediante la afectación de bienes determinados o del compromiso de pago asumido por un tercero para el caso de incumplimiento por parte del deudor originario".⁽⁴⁹⁾

El interés fiscal que deberá garantizarse se constituye por los

⁽⁴⁸⁾ GARZA, Sergio Francisco de la. ob. cit., p. 834.

⁽⁴⁹⁾ KAYE, Dionisio J., ob. cit., p. 155.

conceptos que enlista el artículo 141 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal que son: "las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados y los que se causaren en los doce meses siguientes. Para la subsistencia de la suspensión debe ampliarse la garantía al vencerse el plazo de doce meses para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos por los siguientes doce meses..."

Los gastos de ejecución sólo se garantizan si el interés fiscal se constituye únicamente por ellos (artículo 142 párrafo último del Código Fiscal).

No se exigirá garantía si ya se trabó embargo sobre bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o si el contribuyente declara bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee.

La garantía será calificada por la autoridad recaudadora. Si no se cumplen los requisitos, se darán cinco días para que se cumpla con el requisito omitido.

De conformidad con el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal, la garantía debe constituirse a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social en el caso de las aportaciones de seguridad social.

4.3.3.- FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.

Las formas de garantizar se dividen en personales y reales.

Las garantías personales consisten en "agregar al deudor principal

uno o varios deudores para que conjuntamente el patrimonio de todos venga a responder de la obligación del adeudo principal".⁽⁵⁰⁾

Las garantías personales se dividen a su vez en solidarias y subsidiarias. En las solidarias el garante responde en el mismo plano que el deudor principal de manera que el pago puede exigirse conjunta o separadamente al deudor y al garante. En las subsidiarias, sólo se exige el pago al garante si el deudor principal no ha cumplido con su obligación y sólo en la medida del incumplimiento.⁽⁵¹⁾

Las garantías personales son las previstas en el artículo 141 fracciones III y IV.

En cuanto a las garantías reales, consisten en la afectación de ciertos bienes, muebles o inmuebles para que su valor sea aplicado al pago de la deuda garantizada, si es que se incumplen las obligaciones por el deudor. Las garantías reales son las establecidas en el artículo 141 fracciones I, II, V y VI del Código Fiscal de la Federación.

La reglamentación detallada de cada forma de garantía se encuentra en el Reglamento del Código Fiscal en los artículos 60 a 71 a cuyo texto nos remitimos.

Finalmente, tenemos que si la autoridad niega o viola la suspensión,

⁽⁵⁰⁾ GARZA, Sergio Francisco de la, ob. cit., p. 585.

⁽⁵¹⁾ KAYE, Dionisio J., ob. cit., p. 171.

el interesado puede ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora o a la Sala del Tribunal Fiscal que conozca del recurso o juicio según corresponda, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y la constitución de la garantía.

Las garantías se aplican conforme a lo dispuesto por el artículo 143 del Código Fiscal.

La cancelación de garantías procede a solicitud del interesado en los siguientes casos: a) por sustitución de garantía; b) pago del crédito; c) porque quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la misma y d) los demás casos de cancelación.

Este capítulo nos permite conocer, así sea en forma somera, la manera coactiva en que el Instituto puede efectuar el cobro de las aportaciones de seguridad social y la posibilidad que tienen los contribuyentes de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

CAPÍTULO 5

FORMAS DE EXTINCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES.

En este capítulo hablaremos de las formas de extinción de los créditos fiscales que son: el pago, la compensación, la prescripción, la condonación, la adjudicación fiscal de bienes; adicionalmente, se analizan la caducidad y la cancelación que si bien no son medios de extinción, están íntimamente relacionados con aquéllos.

La obligación fiscal principal o sustantiva es la que tiene como contenido el deber, para el obligado, de enterar una cantidad de dinero o ciertos bienes al acreedor esto es, hacer pago de la prestación de que se trata extinguiendo la obligación fiscal.

5.1.- EL PAGO.

La obligación fiscal sustantiva tiene como medio de cumplimiento ordinario el pago, ya que con él se satisfacen las prestaciones del Estado con el establecimiento de los tributos. El pago se efectúa enterando una cantidad de dinero o bienes según el tributo de que se trate, lo cual debe hacerse en el plazo que al efecto previenen las normas.

Para estudiar el pago, hablaremos de los sujetos que lo hacen, los requisitos que debe reunir para producir sus efectos que son la extinción del crédito y finalmente, hablaremos sobre las consecuencias que origina la mora en el pago.

Las aportaciones de seguridad social se extinguen mediante el pago de una cantidad de dinero por quienes están obligados a ello.

Los autores han clasificado el pago en liso, llano y bajo protesta el pago es liso y llano si lo efectúa "el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza. Este pago puede tener dos resultados: pago de lo debido y pago de lo indebido. El pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley. En cambio, el pago de lo indebido consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda".⁽⁵²⁾

Cuando se da el pago de lo indebido, la autoridad resulta obligada al pago de un crédito a favor del contribuyente, por lo que los términos ordinarios de la relación se invierten y la autoridad es deudora en tanto que el contribuyente es acreedor, extinguiéndose la relación respectiva al hacer el pago la autoridad o también por la prescripción y la compensación. Refiriéndose al pago de lo indebido, Arrijo Vizcaino explica que no "puede hablarse de la extinción de contribuciones propiamente dicha, por que el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en

⁽⁵²⁾ MARGÁN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. ob. cit., p.p. 307 y 308.

exceso de las que debió haber cumplido, por consiguiente, no puede hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan".⁽⁵³⁾

De conformidad con los artículos 278 de la Ley del Seguro Social de 1973 y 299 de la nueva Ley, las aportaciones enteradas sin justificación legal serán devueltas por el Instituto sin causar intereses si las mismas son reclamadas en un plazo de cinco años siguientes a la fecha de pago. Si no se solicita la devolución en dicho plazo la obligación del Instituto de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe.

Como opuesto al pago liso y llano se presenta el pago bajo protesta, que es conceptualizado como el que consiste "en la entrega a la autoridad fiscal de la suma reclamada como crédito fiscal, con la reserva de que no es un pago liso y llano, sino con la inconformidad del que lo hace, quien tiene la intención de usar los medios de defensa legal en contra del cobro que le hace la autoridad".⁽⁵⁴⁾

Ni el Código Fiscal de la Federación ni la Ley del Seguro Social contienen referencia alguna al pago bajo protesta. Ante tal omisión, debemos concluir que el pago liso y llano no implica consentimiento de la resolución ya que siempre tiene el administrado la posibilidad de interponer el medio de defensa correspondiente, de forma que sólo cuando se ha vencido el plazo de promoción del medio de impugnación podemos afirmar que el crédito está efectivamente consentido.

⁽⁵³⁾ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Décima Primera Edición. Themis, México, 1996. p. 519.

⁽⁵⁴⁾ GARZA, Sergio Francisco de la. ob. cit. P. 612.

En cuanto a los sujetos que habrán de efectuar el pago, debemos mencionar que tratándose de aportaciones de seguridad social, el patrón debe efectuar el pago tanto por adeudo propio como por adeudo ajeno.

En efecto, el patrón está obligado por virtud de la Ley del Seguro Social a pagar el importe de la cuota a su cargo, por lo que su deuda es directa. En lo que toca al trabajador, éste no efectúa el entero, sino que el patrón, en su carácter de retenedor, al hacer el pago de su salario al trabajador, aquel descuenta de dicho salario lo que al trabajador corresponde pagar, lo retiene en su poder y después lo entrega al sujeto activo ya sea directamente a las oficinas del Instituto o por medio de las Instituciones Bancarias autorizadas para ello. En el caso de trabajadores que perciben el salario mínimo, el patrón también debe pagar de su peculio el importe de la cuota que corresponda al trabajador.

La intervención que tienen los patrones en la extinción de la obligación tributaria relativa a las aportaciones de seguridad social tienen dos caracteres: el de sujeto con un adeudo propio y el de sujeto pasivo por adeudo ajeno realizando funciones de retenedor.

La retención tiene lugar cuando el sustituto, obligado por la ley a efectuar la retención y a enterar al sujeto activo el importe de lo retenido, descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle, al abonarle en su cuenta o al reconocerle su derecho de crédito. En este caso, al sustituto se le llama "retenedor". El sustituto

retenedor conserva en depósito la suma retenida y además de cumplir con otras obligaciones fiscales, tales como presentar declaraciones, la entrega al sujeto activo".¹⁵³

Precisamente a la retención se le ubica en las hipótesis de la responsabilidad sustituta por que en este caso el retenedor es el único que interesa a la autoridad acreedora dado que es el que tiene que enterar el importe de lo retenido. Sin embargo, el otro sujeto, a quien se le hace la retención, al igual que el retenedor, son sujetos a quienes la autoridad les puede cobrar, ello siempre que no se le entere la contribución correspondiente, sin importar que el patrón haya o no retenido la cantidad respectiva y con independencia del derecho de repetición entre los obligados.

Los patrones han de ser sumamente cuidadosos en el cumplimiento de sus funciones de retención ya que si no lo hacen en forma oportuna, sólo podrán descontarle al trabajador el importe de 4 cotizaciones semanales, de manera que las cuotas anteriores a 4 semanas que el patrón debería haber retenido deberá pagarlas con sus propios recursos (artículos 44 párrafo segundo de la Ley de 1973 y 38 párrafo segundo de la nueva Ley). Con razón, Moreno Padilla asevera que "la única persona que se identifica para los fines de recaudación, es el empleador, quien carga con todas las obligaciones formales y materiales de la determinación de las cuotas, con la sola facultad de poder descontar la cuota obrera a los trabajadores que perciban más del

¹⁵³ Ibid., p. 503.

salario mínimo".¹⁵⁶⁾

El pago debe efectuarse en el plazo establecido por la ley para que, conjuntamente con los demás requisitos produzca como efecto la extinción del crédito. Según el artículo 39 de la nueva Ley, el pago de las cuotas será por mensualidades vencidas a más tardar los días diez y siete del mes inmediato siguiente. En lo que hace a los capitales constitutivos, por derivarse de actos de autoridad, deben pagarse en un lapso de 15 días hábiles siguientes a su notificación.

Por el momento, las cuotas se cubren de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 45 de la Ley del Seguro Social de 1973 esto es, se pagan por bimestres vencidos los días quince de los meses nones y el entero provisional se hace los días quince de los meses pares. En el ramo de retiro no hay enteros provisionales y el pago se hace los días diez y siete de los meses nones.

Al efectuarse el pago debe presentarse la declaración correspondiente por el patrón y el importe de la aportación ya sea en efectivo, cheque certificado, personales, o de caja, giros telegráficos, postales o bancarios y transferencias de fondos regulados por el Banco de México.

Puede suceder que el patrón sea oniso en el entero de las contribuciones en cuyo caso surge la mora que es el injustificado retardo en el cumplimiento de una obligación, en este caso la de pago.

¹⁵⁶⁾ MORENO PADILLA, Javier. ob. cit., p.107.

El crédito fiscal debe cubrirse en el plazo establecido por la ley. Para tal efecto, la ley impone a los patrones el deber de autodeterminar las cuotas estableciendo su cuantía, estando obligados a enterarlas en el lapso de ley. Si no se efectúa el entero, el patrón incurre en mora. Esa mora origina diversas consecuencias previstas por la ley, que son: a) la actualización de la obligación tributaria principal en término de los artículos 46 primer párrafo de la Ley de 1973, 40 primer párrafo de la nueva Ley y 17 A del Código Fiscal de la Federación; b) la generación de recargos sobre el crédito principal actualizado.

La mora ante el pago de un crédito que ya tiene exigibilidad da motivo a que la autoridad pueda cuantificar el crédito y proceder a su cobro por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

El pago tiene como efecto la extinción de la deuda por la cantidad enterada. En caso de haberse cumplido parcialmente, el restante del crédito no cubierto deberá ser actualizado con la consiguiente generación de recargos por la mora.

Cuando la autoridad es la que liquida el importe de las aportaciones omitidas o de los capitales constitutivos, estamos frente a un acto de autoridad por virtud del cual se impone en forma unilateral el deber de pagar, en la cuantía especificada por la misma autoridad, debiendo reunir los requisitos del artículo 38 del Código Fiscal.

Ahora bien, el referido acto de liquidación tiene su sustento en liquidaciones materiales como la efectiva existencia de la relación laboral entre el trabajador y el patrón a que alude la liquidación en el tiempo, bases y tasas que ahí se señalan; la correcta cuantificación de los tributos, etc. Por consiguiente, puede haber errores en la cuantificación del tributo o en la determinación de su causación que bien podrían ser resueltos por la propia autoridad en un trámite simple, que evitaría mayor dilación en la corrección de la liquidación. De esta manera, se contaría con un mecanismo útil por medio del cual se controlaría con más efectividad la legalidad de los actos sin tener que obligar al contribuyente a agotar una serie de medios de defensa tanto administrativos como jurisdiccionales que por sus formalidades y alto costo son de difícil acceso en ocasiones. Así, se han creado en el Código Fiscal de la Federación y en el Reglamento para el pago de cuotas del Seguro Social una instancia aclaratoria que produciría efectos benéficos siempre que su regulación se encuentre lo adecuadamente estructurada como para dar lugar a que la autoridad corrija sus errores.

Pero también es necesario un cambio en los funcionarios fiscales, es imprescindible que éstos se rijan en sus actividades por la legalidad y no por un orgullo mal entendido que los lleve a sostener actos administrativos erróneos.

En materia tributaria tenemos la particularidad de que la autoridad fije en forma unilateral la cuantía del crédito fiscal siendo escuchados en forma excepcional al realizar dicha actividad. Para ello sirven las instancias aclaratorias. Estas

instancias que como ya se dijo existen en el Código Fiscal de la Federación y en el Reglamento para el pago de cuotas del Seguro Social, son definidas por Moreno Padilla "como el medio que tienen los particulares para desvirtuar observaciones de la autoridad, a través de pruebas idóneas, o en su caso gozar de la previa audiencia para conformar dentro del marco de la legislación la resolución que posteriormente deberá emitir la propia autoridad".⁽⁵⁷⁾ En opinión de dicho autor, la instancia aclaratoria debe reunir las siguientes características: "carencia de dichas formalidades (se refiere a las de los recursos administrativos), ser de carácter optativo, no producir consecuencias posteriores por su incorrecto planteamiento, otorgar un plazo razonable para su interposición y en caso de no presentarse la misma, simplemente considerar renunciado el derecho y por último encausar dentro de la misma ley el ofrecimiento y recepción de pruebas".⁽⁵⁸⁾

La regulación de la instancia en el Reglamento en cierta forma es restringida. La misma sólo procede si se trata: a) de corregir errores mecanográficos y b) de corregir la liquidación en relación a situaciones de hecho que no impliquen una controversia jurídica. Ante tal normación jurídica, resulta que un buen número de situaciones de hecho quedarían excluidas de la materia de la aclaración por ejemplo, la no existencia de relación laboral lo cual implica una controversia jurídica la cual es la determinación de la vinculación entre el patrón y el trabajador. Si a ello añadimos que quien atiende y resuelve la aclaración es el empleado de ventanilla y no un funcionario

⁽⁵⁷⁾ *Ibid.*, p.p. 252 y 253.

⁽⁵⁸⁾ *Ibid.*, p. 250.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

debidamente capacitado, tenemos que la aclaración se concretará a un ajuste meramente numérico en el mayor de los casos, lo cual, resta eficacia real a la instancia aclaratoria. Tal vez a este hecho se deba que un gran número de ocasiones el patrón prefiera la tramitación de un recurso administrativo a lo que debe añadirse el carácter optativo de la instancia lo que hace de ésta en ocasiones un instrumento no muy apreciado.

Dada la naturaleza informal o mejor dicho la falta de informalidades que deben tener las instancias aclaratorias, no deben imputarse consecuencias negativas a la abstención de su formulación de manera que ello no traerá como efecto que ya no pueda formularse algún medio de defensa es decir, que en este aspecto no se da el principio de definitividad porque la instancia aclaratoria no es un medio de defensa. La falta de promoción de la instancia aclaratoria no implica la pérdida del derecho de impugnación del acto.

La instancia debe ser resuelta por la autoridad en el plazo establecido al efecto que es el de tres meses y si no se dicta resolución expresa por la autoridad en dicho plazo, se configura lo que se conoce como negativa ficta, la que consiste en que, ante la abstención de la autoridad, la ley presume que se ha resuelto negativamente a lo peticionado (artículo 37 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación). Así, tenemos que la negativa ficta o la resolución expresa desfavorable al que formula la instancia son impugnables por medio del recurso administrativo de inconformidad. Independientemente de la existencia de la negativa ficta consideramos

que debería establecerse un medio de control por parte del superior jerárquico hacia el inferior que se ha abstenido de resolver como sería el trámite de una queja ante el superior jerárquico.

El empleado de la ventanilla es quien hace las correcciones, lo que significa dejar en quien no esta capacitado adecuadamente la decisión de la instancia declaratoria, siendo que la misma debería ser efectuada por un funcionario idóneo para ello. En tal virtud, se debería efectuar por el titular de la unidad administrativa correspondiente y subordinados suyos debidamente preparados.

Finalmente, estimamos que una liquidación ajustada o cancelada por defectos de fondo no debería ser ya susceptible de reposición por parte de la autoridad estableciéndolo en forma expresa y prescribiendo una sanción, aplicable al funcionario que la reponga.

5.2.- COMPENSACIÓN.

Arrijo Vizcaino nos dice que " la compensación como forma de extinción de los tributos o contribuciones, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores reciprocos, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al Fisco, pero este último a su vez está obligado a devolverle cantidades pagadas indebidamente. En consecuencia, deben compararse las cifras correspondientes y extinguirse la obligación reciproca hasta el

monto de la deuda menor".⁵⁹

Por su parte, Margáin Manatou afirma que la compensación "como forma de extinción, tiene lugar cuando tanto la Hacienda Pública como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso se compensan las dos deudas hasta el monto de la menor".⁽⁶⁰⁾

La compensación se encuentra regulada por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que es supletorio de la Ley del Seguro Social en la materia tributaria según el artículo 1o. De dicho código.

De conformidad con el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, la compensación tiene como presupuestos la existencia de créditos líquidos y exigibles así como que sean firmes. Que sean líquidos significa que deben estar precisados en su cuantía, que sean exigibles implica que su pago no pueda rehusarse conforme a derecho y la firmeza es la indiscutibilidad del crédito por lo que no debe estar sujeto a controversia.

No debe haber prescrito la obligación de devolver el crédito al contribuyente y no debe haberse solicitado la devolución a la autoridad si la compensación es a petición del contribuyente (artículo 23 párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación).

⁵⁹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, ob. cit., p.p. 521 y 522.

⁶⁰ MARGÁIN MANATOU, Emilio, ob. cit., p. 311.

Los patrones en su carácter de contribuyente y retenedores pueden compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que deban enterar en virtud de las aportaciones de seguridad social siempre que se trate de la misma contribución (artículo 23 párrafo primero del Código Fiscal Federal).

Una situación de desigualdad se observa en la regulación que la Ley del Seguro social hace de la devolución de créditos originados por un pago de lo indebido. En efecto, según el artículo 46 párrafo primero de la Ley de 1973 y 40 párrafo primero de la nueva Ley, el obligado omiso en el pago de las aportaciones de seguridad social debe pagar el crédito actualizado y recargos, en cambio, la devolución por parte del Instituto de las cantidades que percibió indebidamente se hacen sin actualización y sin recargo alguno (artículo 278 de la Ley de 1973 y 279 de la nueva Ley).

En consecuencia, la compensación tendrá lugar entre un crédito debidamente actualizado, conservando su valor monetarial real, acompañado de recargo, y un crédito idéntico al que fue enterado por el contribuyente al Instituto, no obstante dichas cantidades ya han sido utilizadas por este último, por lo que consideramos que la Ley del Seguro Social debería reformarse en este respecto y establecer una regulación similar a la contenida por el Código Fiscal y prevenir la devolución de las cantidades indebidamente percibidas con la correspondiente actualización y sus respectivos recargos.

La compensación también puede efectuarse de manera oficiosa por la autoridad fiscal aún cuando la devolución haya sido solicitada, debiendo notificarse personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Si la compensación se efectúa no obstante ser improcedente, se tendrá que cubrir el crédito fiscal actualizado y los recargos a partir del mes en que se hizo la compensación hasta el en que se haga pago de la misma.

5.3.- CONDONACIÓN.

La condonación tiene su equivalente en la remisión o perdón de deuda del Derecho Civil. Rodríguez Lobato nos explica que "la figura jurídico tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación que consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas".⁽⁶¹⁾

Moreno Padilla nos informa que en lo referente a las aportaciones de seguridad social, se han efectuado condonaciones sin sujetarse a lo establecido por el Código sino "que por medio de acuerdos emanados del Consejo Técnico del Organismo donde se autoriza que las empresas dejen de cubrir especialmente recargos y en ocasiones cuotas obrero patronales cuando las circunstancias lo ameritan, tal es el caso de las cédulas fincadas a industrias de la construcción o de liquidaciones emitidas

⁽⁶¹⁾ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *ob. cit.*, p. 177.

por diferencias derivadas del llamado salario mínimo de emergencia".⁽⁶²⁾

5.4.- PRESCRIPCIÓN.

Como es sabido, la prescripción es un medio de adquirir derechos o extinguir obligaciones llamándose adquisitiva la primera y extintiva la segunda y sus efectos se producen si se reúnen los requisitos que establece la ley.

La prescripción tiene su fundamento en la necesidad de evitar la incertidumbre jurídica de las situaciones en las que el acreedor no hace valer sus derechos. No es conveniente que las relaciones jurídicas queden en suspenso.

La prescripción a que nos referimos aquí es la que extingue la obligación fiscal sustantiva.

El contribuyente o responsable tiene la obligación de enterar las cantidades correspondientes en virtud de la realización de los hechos generadores previstos en la ley en los términos previstos al efecto.

De acuerdo con la normatividad vigente al escribir estas líneas tenemos, según el artículo 45 de la Ley, que las aportaciones de seguridad social deben enterarse a más tardar los días quince de cada mes, correspondiendo los enteros provisionales a los meses pares y el pago bimestral a los meses nones y las cuotas del ramo de retiro se cubre los días diez y siete de los meses respectivos. En lo que toca a

⁽⁶²⁾ MORENO PADILLA, Javier, ob. cit., p. 134.

los capitales constitutivos, existen quince días para que se haga su pago (artículo 39 párrafo segundo de la nueva Ley).

Ahora bien, una vez que el plazo transcurre y no se cubren las aportaciones, el crédito adquiere exigibilidad esto es, "que el ente público -titular del crédito tributario -, está legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación".⁽⁶³⁾

En este sentido se pronuncia el Reglamento para el pago de cuotas del Seguro Social que en su artículo 5 establece que "la exigibilidad de las cuotas obrero patronales y de los capitales constitutivos nace a partir del día siguiente a la conclusión del periodo para pago oportuno, referido en el artículo 45 de la Ley.

Una vez que se da la exigibilidad, el plazo de prescripción empieza a correr, de conformidad con el artículo 277 de la Ley de 1973 y 298 párrafo último de la nueva Ley. Se requieren cinco años a partir de la exigibilidad del crédito para que éste se extinga, aclarándose que en el transcurso de ese plazo no deben realizarse gestiones de cobro por parte de la autoridad, ya que estas gestiones interrumpen el plazo (artículo 146 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación).

La prescripción puede hacerse valer como una acción o como una excepción esto es, puede formularse la instancia de prescripción a la autoridad o se puede oponer al interponer algún medio de defensa contra la exigibilidad es de pago

⁽⁶³⁾ GARZA, Sergio Francisco de la, ob. cit., p. 576.

de la autoridad.

El promovente de la instancia o recurso sólo debe demostrar cuando surgió el crédito y resulto exigible y que han transcurrido cinco años desde entonces. La interrupción, suspensión o renuncia de la prescripción son cuestiones que debe invocar y aprobar la autoridad.

Hasta aquí hemos hablado de la prescripción de obligación del contribuyente, pero también puede prescribir la obligación de la autoridad fiscal de devolver el importe de las cantidades que percibió indebidamente, la devolución debe reclamarse en un plazo de cinco años (artículo 278 de la Ley de 1973 y 299 de la nueva Ley). Debe estarse a lo que dispongan las leyes especiales relativas al ramo de retiro.

Como figura similar a la prescripción tenemos a la caducidad que consiste en la extinción de las facultades de la autoridad fiscal por su no ejercicio en el transcurso de cinco años. La caducidad no es un medio de extinción del crédito sino de potestades públicas. Sólo se interrumpe el plazo por la interposición del recurso de inconformidad o juicio. El plazo de cinco años empieza a correr a partir de que sucede alguno de los siguientes hechos : a) la fecha de presentación por el patrón u obligados de los avisos o liquidaciones y b) la fecha en que el Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación.

5.5.- CANCELACIÓN.

"La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro".⁽⁶⁴⁾ Según el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, la cancelación no extingue los créditos.

5.6.- ADJUDICACIÓN FISCAL DE BIENES.

De conformidad con el artículo 190 del Código Tributario, la autoridad fiscal puede adjudicarse los bienes que se sacan a remate si se da cualquiera de los supuestos que ahí se mencionan. En tal caso, la autoridad toma los bienes en su valor y consecuentemente se extingue el crédito fiscal hasta por ese monto.

⁽⁶⁴⁾ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. ob. cit., p. 179.

CAPÍTULO 6

LOS MEDIOS DE DEFENSA Y LA REPOSICIÓN DE LIQUIDACIONES EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL.

En este capítulo analizaremos los medios de defensa que tienen los gobernados para impugnar los actos de autoridad dictados en materia de seguridad social así como la problemática relativa a la reposición de créditos. Los medios de impugnación existentes en esta materia son: el recurso de inconformidad, el recurso de revocación, el juicio de nulidad y el juicio de amparo.

6.1.- RECURSO DE INCONFORMIDAD

Las resoluciones dictadas por autoridades fiscales como el Instituto Mexicano del Seguro Social gozan de la presunción de legalidad, tal como lo dispone el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación. La referida presunción no implica que la autoridad no incurra en vicios formales o materiales que pueden invalidar sus actos y consecuentemente sus efectos. Esta nulidad sólo se presenta cuando se promueve por el interesado los medios de defensa idóneos para cada caso concreto. Quien promueve un recurso administrativo debe hacerlo por sí mismo o a través de un representante. La representación ante las autoridades fiscales se acredita mediante escritura pública, carta

poder firmada ante dos testigos siendo ratificadas las firmas ante la autoridad fiscal o notario público o mediante constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal. La representación debe otorgarse a más tardar en la fecha en que se hace la promoción y no se admite la gestión de negocios.

Emilio Margáin Manatou nos dice que la Ley del Seguro Social (se refiere a la de 1973), prevee en sus artículos 271 y 274 los recursos administrativos que los particulares pueden promover ante dicho Instituto. El primero se refiere a violaciones al procedimiento administrativo de ejecución y el segundo procede por violaciones cometidas en la notificación del acto o por omisión de requisitos formales o de fondo exigidos por la ley.⁽⁶⁵⁾ El segundo recurso a que alude el autor citado es el recurso de inconformidad previsto en el artículo 274 de la Ley de 1973 y 294 de la nueva Ley, detallado en cuanto a su tramitación en el reglamento de dicho artículo, mismo que en su numeral primero establece que la tramitación del recurso de inconformidad debe ajustarse a las disposiciones del reglamento y en su defecto a las del Código Fiscal de la Federación o a las del Código federal de Procedimientos Civiles y a las de la Ley Federal del Trabajo.

Dionisio J. Kaye afirma que el recurso de inconformidad debe considerarse como un recurso de revisión jerárquico ya que éste es resuelto por el Consejo Técnico del Instituto.⁽⁶⁶⁾ Cabe mencionar que de conformidad con el artículo

⁽⁶⁵⁾ MARGÁIN MANATOU, Emilio. *El Recurso Administrativo en México*, ob. cit., p. 167.

⁽⁶⁶⁾ KAYE, Dionisio J., ob. cit., p. 211.

253 fracción XIII de la Ley de 1973 y 264 fracción XIV de la nueva Ley el Consejo Técnico del Instituto puede facultar a los Consejos Consultivos Delegacionales para que tramite y resuelva lo recursos de inconformidad (artículos 258-B fracción IV de la Ley de 1973 y 274 fracción IV de la nueva Ley). Con estas disposiciones se busca regionalizar este medio de defensa evitando así la centralización y carga de trabajo que se presentaba cuando el Consejo Técnico era el único que podía conocer del mismo.

El recurso de inconformidad procede contra las resoluciones definitivas del Instituto Mexicano del Seguro Social. Es importante saber cuando estamos en presencia de un acto definitivo ya que si de forma equivocada apreciamos un acto como no definitivo no obstante serlo, se pierde toda posibilidad de defensa por no utilizar el medio de defensa adecuado dejando transcurrir el plazo para la promoción del medio de impugnación. Respecto de los actos definitivos la Sala Regional Morelos estableció el siguiente precedente :

RECURSOS DE INCONFORMIDAD.- LES ES APLICABLE LO ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 274 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL PARA LOS CASOS DE SU PROCEDENCIA. Establece dicho dispositivo que cuando los patrones y demás sujetos obligados consideran impugnabile algún acto definitivo del

Instituto, acudirán en inconformidad en la forma y términos que establece el Reglamento ante el Consejo Técnico el que resolverá lo procedente; debiéndose tomar en cuenta el concepto de acto definitivo, entendiéndose éste que se consideran resoluciones definitivas las que no admitan recurso administrativo que las pueda confirmar o modificar, luego entonces si en el caso a estudio se trata de un simple requerimiento que nunca causó obligación o molestia al particular no se configura la calidad de resolución definitiva que pueda ser impugnable. Juicio No. 1062/87. Sentencia de 4 de mayo de 1988, unanimitad de votos. Magistrado Instructor: Guillermo Domínguez Belloc. Secretario: Rogelio González Tinoco Revista del T. F. F. Tercera época, año I. No. 3, mayo 1988, p.47.

Por su parte, la Segunda Sala Regional Hidalgo México llegó a resolver en el sentido siguiente:

ACTOS DEFINITIVOS.- QUE DEBEN

ENTENDERSE COMO ACTOS DE ESTA NATURALEZA PARA DETERMINAR SI SON O NO RECURRIBLES EN INCONSTITUCIONALIDAD ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. Si el acto recurrido lo constituye solamente un requerimiento por el que se concede un plazo para que se realice el pago de cuotas obrero patronales por determinados bimestres, utilizando el patrón las cédulas de liquidación que dicho Instituto distribuye gratuitamente, pero sin que se haga liquidación alguna, sino únicamente pide que efectúe el pago correspondiente por determinado bimestre, con el apercibimiento para que en caso de que no lo haga, se efectuará la liquidación respectiva, es obvio que ese acto no es un acto definitivo, ya que no constituye una liquidación de un crédito fiscal, ni se dan las bases para liquidarla ni se pretende hacerla efectiva, razón por la cual si en su contra se interpone el recurso de inconformidad el mismo es

improcedente al no actualizarse la hipótesis del artículo 274 de la Ley del Seguro Social. Juicio No. 103/90-II. Sentencia de 31 de agosto de 1990, unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Ma. Sepúlveda Carmona. Secretario Gonzalo E. González Cárdenas. Revista del T. F. F. Tercera época, año V No. 52, abril de 1992, p.15.

Una resolución al ser definitiva produce sus efectos de manera plena en tanto no sea anulada como consecuencia de la tramitación de los medios de defensa legalmente establecidos.

Respecto al recurso de inconformidad, Gonzalo Armienta Hernández nos dice que "en los términos del artículo 274 de la Ley del Seguro Social cuando los patrones y demás sujetos obligados al pago de cuotas de seguridad social, así como los asegurados o sus beneficiarios que consideren impugnables algún acto definitivo el Instituto Mexicano del Seguro Social acudirán en inconformidad en la forma y términos que establezca el reglamento ante el Consejo Técnico de dicho organismo descentralizado el cual resolverá lo procedente".⁶⁷⁾

El recurso que estudiamos se presenta ante la delegación que le

⁶⁷⁾ ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo, Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos. Segunda Edición, Porrúa, México, 1992. p. 145.

corresponda al recurrente de acuerdo al domicilio de éste.

El recurso de inconformidad es obligatorio ya que se establece que los actos definitivos del Instituto podrán ser impugnados en la forma y términos que señala el reglamento y en caso de que no se hubiera hecho, los actos se entenderán consentidos. Así tenemos que el agotamiento de este recurso es obligatorio, ya que en el orden administrativo existe un medio de defensa que permite al gobernado obtener la modificación o revocación del acto administrativo antes de ocurrir al Tribunal Fiscal.

La omisión en la promoción de este recurso tiene como consecuencia la improcedencia del juicio de nulidad en caso de que se tramite este en forma inmediata, sin haber hecho uso del recurso administrativo, ello de conformidad con el artículo 202 fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

El referido recurso podrá ser presentado por correo certificado con acuse de recibo o ante las propias oficinas del Instituto, debiendo ser dirigido al Consejo Técnico o Consejo Consultivo Delegacional que le corresponda al recurrente de acuerdo al domicilio de éste. Respecto a la forma de presentación transcribiremos la siguiente jurisprudencia establecida por La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación :

RECURSO	DE	INCONFORMIDAD	Y
ESCRITO		ACLARATORIA.	SU

PRESENTACION POR CORREO. En los términos del artículo 4 del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, cuando el recurrente utiliza el servicio postal para interponer ese medio de defensa, debe presentar su escrito precisamente por "correo con servicio de registrado, con acuse de recibo", de tal manera que aunque el memorial inicial haya sido presentado directamente por Oficialía de Partes de la autoridad que debe resolver, si el mismo resultó irregular, y fue motivo de una prevención, el escrito aclaratorio debe ser presentado en cualquiera de las formas autorizadas en dicho precepto, dentro de las cuales no se comprende la del "correo ordinario", por lo tanto, no puede considerarse como cumplido el requerimiento si tal escrito de aclaraciones se depositó en servicio ordinario a pesar de que la promoción inicial haya sido correctamente presentada, toda vez que ésta y la de aclaraciones forman un todo o una unidad y no dos recursos diferentes; lo anterior es así por

que tratándose de requisitos de procedibilidad expresamente regulados en texto legal, los particulares no pueden utilizar otras formas o medidas diversas a las autorizadas por la norma indicada. Contradicción de sentencia No. 5/88 Juicio de nulidad 448/85 y 805/86-II. Aprobada en sesión de 30 de noviembre de 1989, unanimitad de votos. Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares Revista del T. F. F. Tercera época año III No.27, marzo 1990, p.11.

En lo relativo al término para su oportuna interposición, el mismo es de quince días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto definitivo que se impugna. Se toma como fecha de presentación del recurso aquella que se anote por la Oficialía de Partes en el acuse respectivo o la de su depósito en la oficina de correos.

De conformidad con el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, si la notificación no se realizó conforme a derecho, el recurrente deberá manifestar bajo protesta de decir verdad la fecha en que conoció el acto. La manifestación que haga el recurrente en este sentido está sujeta a ser corroborada por la autoridad competente que en este caso será el Consejo Técnico o el Consejo

Consultivo a través de la unidad de inconformidades dependiente de estos organismos. Si la autoridad advierte la extemporaneidad del recurso al momento de su presentación deberá deshecharlo de plano pero si la misma se constata en el curso del procedimiento, el recurso se sobresee. Puede suceder que el recurrente equivocadamente señale una fecha de conocimiento del acto que dé lugar a considerar que el recurso es extemporáneo aún cuando hay constancia de que la notificación fue otra y en tal supuesto el sobreseimiento del recurso con base en la fecha equivocada será ilegal. Al respecto, la Sala Regional Peninsular llegó a resolver lo siguiente :

RECURSO DE INCONFORMIDAD. CASO EN QUE SU SOBRESEIMIENTO RESULTA VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Resulta ilegal el sobreseimiento del recurso de inconformidad por extemporáneo, cuando la autoridad se apoya para computar el término en una fecha errónea aún cuando ésta haya sido manifestada por el recurrente, si de el análisis de la resolución del recurso se desprende que es otra la fecha de notificación del acto recurrido, misma que debe tomarse en cuenta para determinar la oportunidad de la interposición del medio de defensa

promovido. Juicio No. 33/88. Sentencia de fecha 16 de junio de 1988, unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Rosario Cadena Montaño. Secretaria: Analicia Vega León. Revista del T. F. F. Tercera época, año I, No.10 octubre de 1988 p.62.

El escrito del recurso de inconformidad deberá contener el nombre y domicilio del recurrente, su registro patronal, señalar la oficina o funcionario del que emana el acto controvertido. Se debe identificar perfectamente el acto impugnado, señalando el número de crédito, bimestre y su importe así como la fecha de notificación o de conocimiento del acto que se impugna.

Si la personalidad no se encuentra debidamente acreditada al interponer el recurso, la autoridad deberá de prevenir al promovente para que la acredite en un término de cinco días, ya que en caso de no hacerlo se desechará el recurso.

El escrito en que se promueva el recurso deberá contener una exposición de los motivos de inconformidad esto es, de las causas por las que se considera que el acto atacado es ilegal. Así mismo se deben expresar los fundamentos de derecho que apoyen la pretensión del recurrente (artículo 3 del Reglamento del artículo 274).

Ante recursos oscuros o irregulares El Secretario General o El Secretario del Consejo Consultivo prevendrá al recurrente para que lo corrija, aclare o complete en un plazo de cinco días. En caso de no dar cumplimiento a la prevención el recurso se desechará de plano. Contra esta resolución de desechamiento así como en lo relativo a la admisión de pruebas procede el recurso de revocación ante el Consejo técnico o ante el Consejo Consultivo Delegacional. El mismo se promueve en un plazo de tres días siguientes al en que surta efecto la notificación del acto impugnado y se decidirá de plano (artículo 26 del Reglamento del artículo 274). La falta de prevención es una actividad de la autoridad que causa perjuicios al particular, ya que no debe admitir recursos irregulares, por lo que la admisión del recurso en esas condiciones es ilegal. Al respecto, la Sala Superior estableció la siguiente jurisprudencia :

INCONFORMIDAD ANTE EL CONSEJO
TÉCNICO DEL SEGURO SOCIAL. EL
ACUERDO QUE TIENE POR INTERPUESTO
ESTE RECURSO Y LO ADMITE A TRÁMITE,
OCASIONA PERJUICIOS AL PARTICULAR SI
EL ESCRITO PRESENTADO ES IRREGULAR.
De conformidad con lo dispuesto por el artículo 3 del
Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro
Social, cuando el escrito por el cual se interponga el
recurso de inconformidad fuere oscuro o irregular, el

Secretario General o el Secretario del Consejo Consultivo, en su caso, prevendrá al recurrente, por una sola vez que lo aclare, corrija o complete de acuerdo con los requisitos previstos en el propio numeral. Señalando en concreto sus defectos, con el apercibimiento de que, si no cumple dentro del plazo de cinco días, aquel se desechará. Por consiguiente, el acuerdo en el que se tiene por interpuesto y se ordena a trámite el recurso de inconformidad intentado, tomando como base un escrito irregular, si ocasiona perjuicios al particular y, por tal motivo, dicho acuerdo es recurrible mediante el recurso de revocación que establece el artículo 26 del reglamento invocado. Revisión No.1184/81. Resuelta en sesión de 21 de enero de 1982, unanimidad de votos; Revisión No.485/82, resuelta en sesión de 29 de junio de 1983, unanimidad de 8 votos; Revisión No.1583/84. Resuelta en sesión de 12 de febrero de 1986 unanimidad de 7 votos. Revista del T. F. F. año VII, No.76, abril 1986, p.822.

Cuando el desechamiento lo ermita el Consejo Técnico o el Consejo

Consultivo Delegacional y no el Secretario General o el Secretario del Consejo Consultivo Delegacional, no procede la revocación sino el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.⁽⁶⁸⁾

Cabe hacer notar la dudosa constitucionalidad de este recurso de revocación previsto por el Reglamento del artículo 274 de la Ley, ya que excede el precepto que supuestamente reglamenta, ya que el artículo 274 menciona que el reglamento respectivo podrá contener procedimientos de aclaración, pero nunca menciona que dicho reglamento podrá a su vez establecer recursos, de lo que resulta que el citado Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social contraviene lo dispuesto por el artículo 89 fracción I de la Constitución.

En lo relativo a las pruebas, Armenta Hernández nos dice que "las pruebas deberán ser ofrecidas exhibiendo los documentos correspondientes, pero en el caso de que no se encuentren a disposición del oferente se deberán recabar por la Unidad de Inconformidades o por los servicios jurídicos delegacionales, supuesto en el cual el recurrente deberá señalar los archivos, protocolos y oficinas de donde se habrán de obtener las referidas pruebas".⁽⁶⁹⁾

Las reglas relativas a las pruebas, de carácter general, son : no se admiten las que sean contrarias a la moral y al derecho; sólo se reciben las que se relacionan con la controversia; no se admite la confesional; la autoridad tiene la

⁽⁶⁸⁾ MARGAÍN MANATOU, Emilio, ob. cit., p. 172.

⁽⁶⁹⁾ ARMENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo, ob. cit., p. 148.

facultad de decretar diligencias para mejor proveer cuando considere que los elementos probatorios son insuficientes. Las pruebas deberán desahogarse en un plazo de quince días y una vez concluida la recepción de las mismas, la autoridad tendrá un plazo de treinta días para dictar la resolución respectiva.

Para emitir la resolución se formulará un proyecto por la Unidad de Inconformidades o por los servicios jurídicos delegacionales, el cual es sometido a la consideración del Consejo Técnico o del Consejo Consultivo Delegacional. Los acuerdos por medio de los cuales se aprueban, modifican o desechan los proyectos serán firmados por el Presidente del consejo respectivo y las resoluciones que concluyen el recurso deberán ser autorizadas por el Secretario General del Instituto o por el Secretario del Consejo Consultivo Delegacional.

Las resoluciones que pongan fin al recurso de inconformidad se dictarán por mayoría de votos del Consejo Técnico o del Consejo Consultivo Delegacional. Si algún consejero es disidente expresará el porqué de su voto en contra y si lo estima pertinente formulará voto particular. La resolución debe notificarse personalmente dentro de los cinco días siguientes a su firma.

La resolución del recurso de inconformidad, si anula el acto expresará precisamente la causa de nulidad por la que se dejó sin efecto el acto. Los motivos de anulación básicamente pueden agruparse en de forma y de fondo. Los vicios de forma abarcan los vicios en la forma de exteriorización del acto así como los

vicios en el procedimiento para la emisión o ejecución del acto. Los vicios de fondo o materiales atañen a los presupuestos necesarios para sustentar el acto.

Ahora bien, si se anula por vicios en la exteriorización del acto la nulidad es lisa y llana; si se trata por vicios del procedimiento se distinguen dos hipótesis ya sea en vicios en los actos de inicio o vicios en los actos de desarrollo. En los primeros la nulidad es lisa y llana puesto que si el origen del procedimiento del cual emanó el acto es ilegal, el procedimiento así como el acto definitivo son ilegales por tener como base un acto viciado.

Si se trata de actos de desarrollo del procedimiento, la nulidad será para efectos, ordenándose la reposición del procedimiento, lo cual desembocará en un nuevo acto. Consideramos que en el caso de reposición del procedimiento, deberá ser con apego a la resolución del recurso, y en el caso de no ser así se debería dejar al particular la facultad de promover nuevamente el recurso de inconformidad o de acudir en forma directa al juicio de nulidad.

Cuando se anula por vicios materiales, la nulidad es lisa y llana puesto que los presupuestos que requiere la ley al efecto no se han configurado por lo que nunca debió haberse emitido el acto.

A diferencia de lo que sucede con las violaciones formales en donde puede volverse a emitir el acto, en las violaciones materiales la reposición del crédito es totalmente ilegal puesto que ya quedó decidido que no debió dictarse el acto en

ninguna circunstancia. En estos casos tenemos la siguiente situación : a) si la autoridad considera que la resolución al recurso es ilegal, debe promover el juicio de lesividad ante el Tribunal y no reponer unilateralmente el crédito y b) si la autoridad, no obstante existir una resolución recaída a un recurso de inconformidad que anula por una cuestión de fondo, repone el crédito, tendrá que promoverse nuevamente el recurso de inconformidad. Puesto que esto nos lleva a una incesante repetición de recursos de inconformidad, consideramos que en estos casos de reposición debería permitirse al recurrente optar por promover el juicio de nulidad o el recurso de inconformidad.

Puede ser que el recurso no se ha resuelto expresamente y que se configure entonces lo que se conoce como negativa ficta que es, según explica Dionisio J. Kaye, una figura jurídica en virtud de la cual una petición, instancia o recurso fiscal instaurado por un particular no resuelta en el plazo legal se entiende resuelta negativamente ello en virtud del silencio de la autoridad fiscal. Su finalidad es dejar al particular en actitud de combatir por los medios que la ley le concede la resolución ficta a efecto de obtener ahora una resolución que favorezca sus intereses.⁽⁷⁰⁾

La negativa ficta se configura por la abstención de la autoridad en resolver en un plazo de tres meses tal como lo establece el artículo 37 del Código Fiscal. Si se requiere al promovente para que cumpla los requisitos que haya omitido o proporcione elementos necesarios para resolver el plazo para la negativa ficta

⁽⁷⁰⁾ KAYE, Dionisio J., ob. cit., p. 130.

comienza a correr desde que el requerimiento se haya cumplido.

6.2.- RECURSO DE REVOCACIÓN.

De conformidad con el artículo 271 de la Ley de 1973 y 271 de la nueva Ley, las oficinas de cobros del Instituto, están facultadas para aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, previendo que tales oficinas conocerán de los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación relativos a este procedimiento. El recurso que al efecto establece el Código es el de revocación.

Este recurso es optativo según lo prescribe el artículo 120 del Código Tributario las hipótesis del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se subsumieron en el recurso de revocación y son los previstos en la fracción II del artículo 117 del Código Fiscal. La regla general para el plazo de interposición del recurso de revocación es de cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación del acto que se impugna. La excepción la constituyen los casos establecidos en los artículos 127, 128 y 175 del mismo Código.

Este recurso deberá ser presentado ante la autoridad que corresponda en razón del domicilio del contribuyente, o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado pudiéndose interponer por correo certificado y la fecha de presentación será la del día de su entrega en la Oficina de Correos o en la Oficialía de Partes de la autoridad respectiva. Cuando éste sea presentado ante autoridad

incompetente, ésta lo deberá turnar a la que sea competente.

Los requisitos que debe reunir el escrito que contenga el recurso son los previstos por los artículos 18, 122 y 123 del Código Fiscal a cuyo texto nos remitimos en obvio de inútiles repeticiones.

En cuanto a las pruebas, se admite todo tipo de ellas excepto la testimonial y la confesional de la autoridad mediante absolución de posiciones, los documentos, según el artículo 123 deben anexarse al escrito del recurso. Tratándose de pruebas supervenientes se podrán presentar hasta antes de que se dicte la resolución al recurso intentado.

Las causas de improcedencia del recurso las tenemos reguladas en el artículo 124 del Código Fiscal.

La autoridad debe resolver el recurso y notificarlo en un plazo de tres meses a partir de la interposición del recurso, en caso de que no suceda así, se configurará lo que se conoce como negativa ficta por lo que se considera que se ha confirmado el acto impugnado.

La resolución del recurso puede concluir en las siguientes formas : desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo; confirmar el acto; mandar reponer el procedimiento; dejar sin efecto el acto; modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya cuando el recurso sea total o

parcialmente resuelto a favor del recurrente. El último párrafo del artículo 133 del Código Tributario establece que si la resolución al recurso ordena realizar un acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha en que se notifique dicha resolución al recurrente, lo cual debe entenderse en el sentido de que ello debe acontecer cuando la realización de ese acto y la reposición de ese procedimiento es en favor del recurrente ya que si ello se puede hacer aún cuando hayan transcurrido los plazos que señalen otros preceptos del mismo Código, es para el beneficio del que impugnó al acto y la resolución del recurso no es para hacer renacer facultades de la autoridad que ya se extinguieron.

Dado que este recurso es optativo, para el caso de una indebida reposición del acto puede acudir de inmediato al juicio de nulidad, por lo que no se presentan los problemas que se dan con el recurso de inconformidad. Así por ejemplo, si el nuevo acto no se efectúa conforme a lo indicado en la resolución al recurso o el procedimiento no se repone en los términos indicados en tal resolución.

6.3.- JUICIO DE NULIDAD.

Cuando se han agotado los medios de defensa existentes ante la administración cuando éstos son de carácter obligatorio o bien se hizo uso de ellos no obstante ser optativos, quien lo promueve puede, si considera ilegal la resolución al recurso, promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La resolución que se lleva ante dicho órgano jurisdiccional puede ser

expresa o también una negativa ficta.

El juicio de nulidad conocido igualmente como juicio contencioso administrativo, es "aquel por virtud del cual los particulares o la administración a través de sus dependencias, acuden ante los órganos jurisdiccionales previamente establecidos a controvertir la legalidad de los actos de esta última".⁽⁷¹⁾

Por su parte, Delgadillo Gutiérrez nos dice que la autoridad también podrá acudir ante el Tribunal Fiscal a promover juicio de lesividad cuya finalidad es impugnar, aquellas resoluciones favorables a los particulares que ella misma dictó y que considere que no están apegadas a derecho. Este juicio podrá ser promovido por la autoridad dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que emitió la resolución.⁽⁷²⁾

El plazo para la interposición de la demanda de nulidad es de cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada. Puede presentarse ante la Sala Regional que corresponda o por correo certificado con acuse de recibo, aunque en este último supuesto, sólo puede efectuarse si quien promueve se encuentra en el caso del artículo 207 del Tribunal Fiscal de la Federación. Al efecto, la Sala Regional Peninsular llegó a establecer lo siguiente :

⁽⁷¹⁾ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge, ob. cit., p. 269.

⁽⁷²⁾ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Hmberio, ob. cit., p. 210.

DEMANDA DE NULIDAD. PARA SU ENVÍO POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO, SE NECESITA ACREDITAR ENCONTRARSE EN EL CASO DE EXCEPCIÓN PREVISTO POR EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. De conformidad con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, las demandas de nulidad se presentarán por escrito directamente ante la Sala Regional correspondiente, sin embargo, este precepto establece una excepción a la regla general, para el caso de que el demandante tenga su domicilio fuera de la sede de la Sala Regional respectiva, en cuyo caso, la demanda podrá depositarse por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante. Con fundamento en este precepto para que una persona física o moral, pueda utilizar la vía de correo certificado con acuse de recibo para enviar su demanda de nulidad a la Sala

Regional correspondiente, forzosamente debe acreditarse en su instancia, que se encuentra en el caso de excepción previsto por el precepto legal en comento esto es, que su domicilio se ubica fuera de la sede de la Sala Regional en cuestión. Juicio No.29/88. sentencia del 1o. de marzo de 1988 por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: A. Guillermo López Velarde H. Secretaria : Mygdalia A. Rodríguez de B. Revista del T. F. F. Tercera época, año II, No.13, enero de 1989, p.60.

Los requisitos de la demanda son los previstos en el artículo 208 del Código Fiscal de la Federación. Primeramente, debe señalarse el nombre y domicilio fiscal del demandante, en su caso domicilio para oír y recibir notificaciones el registro federal de contribuyentes así como la autorización a licenciados en derecho para que reciban notificaciones (208 fracción I y 200 del Código Fiscal). Si no se promueve en nombre propio hay que acreditar la representación que se ostenta.

Se debe indicar la resolución materia de la impugnación, misma que debe ser definitiva. En lo que toca a las aportaciones de seguridad social, tenemos como resolución definitiva las que resuelve el recurso de inconformidad así como las

que son susceptibles de impugnación por el recurso de revocación. La resolución al recurso puede ser expresa o configurarse por medio de una negativa ficta. Raúl Rodríguez Lobato nos dice que la resolución recurrida ante el Tribunal Fiscal debe ser definitiva, personal, concreta y constar por escrito salvo la negativa ficta, además de causar agravio al recurrente, de no ser así, el juicio de nulidad intentado será improcedente.⁽⁷³⁾

El demandante, al ser un particular debe señalar a la autoridad de la cual emana el acto que se impugna en el juicio de nulidad (208 fracción III).

Se deben exponer también los hechos en que el actor funda la demanda (208 fracción IV). A este respecto, Lucero Espinosa nos dice que los hechos son los que dan origen a la demanda, constituidos por los actos "actos u omisiones materiales que se efectuaron o debieron efectuarse, según el caso, en el procedimiento administrativo que sirvió de base para la emisión de la resolución impugnada, o bien aquellos que se dieron fuera de dicho procedimiento, pero de alguna manera tienen relación con alguno o algunos puntos de la providencia a debate y que son los que dan origen a la controversia".⁽⁷⁴⁾ Una exposición correcta y clara de los hechos darán al juzgador una visión completa de los antecedentes de la resolución impugnada en el juicio de nulidad.

Las pruebas deben proponerse desde el escrito de demanda o

⁽⁷³⁾ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, ob. cit., p. 268.

⁽⁷⁴⁾ LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Tercera Edición, Porrúa, Méjico, 1995, p. 81.

contestación, y se podrán aportar toda clase de pruebas excepto la confesional de la autoridad mediante la absolución de posiciones y la repetición de informes salvo que se limiten a hechos que consten en documentos que tenga en su poder la autoridad.

Si se trata de documentales se distinguen varios supuestos: a) si los tiene el actor debe acompañarlos a su demanda; b) si no los posee y los tiene a su disposición entendiéndose por esto que puede obtener copia autorizada, debe por lo menos anexar copia de la solicitud que presentó ante la autoridad que tiene los documentos precisando el archivo o lugar en que se encuentren. Dicha solicitud debe haberse presentado por lo menos cinco días antes de la interposición de la demanda y c) si no los tiene a su disposición debe señalar el archivo o lugar en donde se encuentran, precisando los documentos de que se trata.

De acuerdo con la fracción VI del artículo 208 del Código Fiscal, la demanda debe contener los conceptos de violación, que anteriormente se denominaban agravios. Lucero Espinosa nos dice que agravio es la lesión jurídica directa e inmediata que causa la resolución o acto impugnado a los derechos del actor, debiendo precisar la parte de la resolución que cause el agravio expresando además el precepto que contemple el derecho infringido.¹⁷³

Los agravios o conceptos de impugnación como ahora los llama el Código, son la parte medular de la demanda dado que son razonamientos que

¹⁷³ Ibid., p. 83.

determinará la anulación del acto. Su omisión determina la improcedencia y, en su caso sobreseimiento. La Sala Regional Morelos llegó a resolver lo siguiente :

AGRAVIOS.- LA FALTA DE EXPRESIÓN DETERMINAN EL SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO DE NULIDAD. Si la actora se limita a manifestar que la resolución impugnada es ilegal por infringir los preceptos legales que enuncian, mas no expresa lo motivos por los que estima nulos dichos preceptos ni los razonamientos que la llevan a concluir la existencia de las violaciones, debe sobreseerse el juicio de nulidad por falta de agravios de conformidad con los artículos 202 fracción X y 203 fracción II del Código Fiscal de la Federación. Juicio No.983/87. Sentencia de 18 de mayo de 1988 por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Rafael Ibarra Gil. Secretario: Ramón Parra López. Revista del T. F. F. Tercera época, año I, No.8, agosto 1988, p.65.

A cerca de lo que debe entenderse por concepto de anulación, la Sala Superior ha establecido el siguiente precedente :

CONCEPTO DE ANULACIÓN. En el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, se establecen las causas de anulación de las resoluciones administrativas, las que deben ser tomadas en cuenta por el juzgador al analizar las expresiones de la parte actora, para lo cual se considera que se está ante un concepto de nulidad, cuando el argumento planteado sea un razonamiento tendiente a demostrar la anulabilidad del acto o resolución de autoridad, debiendo contener para tal efecto la expresión detallada de la lesión que le causa al afectado, en sus derechos o intereses tutelados por la norma jurídica, precisando la parte de la resolución o acto que ocasiona el daño, así como los preceptos que se estiman violados, la forma en que esto ocurrió y todas las razones conforme a las cuales se demuestre el cómo y el por qué se causa perjuicio que se hace valer, de lo contrario no puede considerarse la existencia de un concepto de nulidad, que exige la fracción VI del artículo

208 del ordenamiento legal en cita. Juicio atrayente No.2/91/12201/90. Resuelto en sesión de 20 de agosto de 1992 por mayoría de 6 votos y 1 en contra. Magistrada Ponente: Margarita Aguirre de Arriaga. Secretaria: María del Carmen Cano Palomera. Revista del T. F. F. Tercera época año V, No.58, octubre de 1992, p.13.

Más adelante analizaremos lo relativo a la formulación de conceptos de violación no planteados en el recurso administrativo.

El nombre y domicilio del tercero perjudicado debe señalarse en caso de que un tercero tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante. Si el juicio de nulidad se substancia sin emplazar al tercero perjudicado, ello es motivo de reposición del mismo.

Ante una demanda irregular el juzgador ha de tomar algunas de las siguientes resoluciones: si se omiten en la demanda los requisitos de las fracciones I, II y VI, el Magistrado Instructor desechará por improcedente la demanda y cuando se omiten los requisitos previstos en las fracciones III, IV y V se previene al promovente para que en un plazo de cinco días los señale con el apercibimiento de tener por no presentada la demanda o por no ofrecidas las probanzas si no se da satisfacción a la prevención.

Además, la demanda y en general cualquier promoción debe ir firmada por quien la formula y sin ese requisito se tendrá por no presentada, si el promovente no sabe o no puede firmar deberá imprimir su huella y firmará otra persona a su ruego.

A la demanda deben adjuntarse los siguientes documentos: copias de traslado; documentos con que se acredite la personalidad o en el que conste que fue reconocida por la autoridad demandada o señalar el registro del documento con que la acredite ante el Tribunal Fiscal; el documento en que conste el acto impugnado o copia de la instancia no resuelta en caso de negativa ficta; constancia de notificación del acto excepto cuando se manifieste bajo protesta de decir verdad que no se recibió constancia o cuando hubiere sido por correo. En caso de edictos se deberá señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que se hizo; el cuestionario que habrá de desahogar al perito; el interrogatorio para el desahogo de la testimonial y las documentales. Los documentos omitidos deberán ser presentados por el demandante para satisfacer la prevención que al efecto formule el Magistrado Instructor por el plazo de cinco días. Si se trata de documentos previstos por las fracciones I a IV del artículo 209, la demanda se tiene por no presentada si no se cumple la prevención y si son los de las fracciones V, VI y VII, se tendrán por no ofrecidas las pruebas incluso la testimonial y la pericial además de la documental.

Una vez que haya sido admitida la demanda, se emplaza a las autoridades para que en un plazo de cuarenta y cinco días siguientes al en que surta

efecto el emplazamiento de contestación a la demanda. Si no se contesta a tiempo o la contestación no hace alusión a los hechos, se tendrán como ciertos los hechos que el actor impute de manera precisa a los demandados salvo que por las pruebas ya existentes o por hechos notorios resulten desvirtuados.

La autoridad demandada al dar contestación a la demanda debe referirse a cada uno de los hechos y ofrecer las pruebas respectivas. Al dar contestación, la autoridad no podrá mejorar la resolución impugnada ya que debe ser juzgada en los términos en que fue dictada tal como lo establece el artículo 215 del Código Fiscal. Si se trata de la impugnación de una negativa ficta, al dar contestación, la autoridad expresará los hechos y el derecho en que se apoya la misma. La autoridad también puede allanarse a las pretensiones del actor o revocar la resolución impugnada si es hasta antes del cierre de instrucción. La Sala Regional Morelos llegó a resolver lo siguiente :

ALLANAMIENTO EXPRESO A LA
PRETENSIÓN DE LA PARTE ACTORA.

Atendiendo a lo establecido por el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación, se deduce claramente que podrá la autoridad demandada allanarse a las pretensiones del demandante, en su escrito de contestación a la demanda, con el fin de

evitar el proceso del cierre de intrucción. Juicio No.1172/86. sentencia de 21 de abril de 1988 por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Guillermo Domínguez Belloc. Secretario: Rogelio González Tinico. Revista del T. F. F. Tercera época, año I, No.5, mayo 1988.

Una vez producida la contestación, el actor podrá ampliar su demanda en el plazo y supuestos previstos en el artículo 210 del Código Federal de los cuales el más importante es el caso de la ampliación de la negativa ficta. A este respecto Lucero Espinosa nos explica que "tratándose de impugnación de una negativa ficta, la contestación hará las veces de emisión de la resolución que no fuere dictada en tiempo, por lo que la autoridad deberá fundar y motivar la negativa en el momento de contestar la demanda".⁽⁷⁶⁾

A la contestación de la demanda deben anexarse las copias de traslado respectivas, si no se presentan, se previene a la demanda para que en cinco días las presente y si no lo hace, se tendrá por no presentada; si lo que se omite son las pruebas o cuestionario de peritos o el de los testigos, se tendrán por no ofrecidas.

Una vez presentadas la contestación y la demanda y las respectivas ampliaciones, se abre el periodo probatorio a efecto de desahogar las que fueron

⁽⁷⁶⁾ Ibid., p. 89.

ofrecidas y admitidas, teniendo el Magistrado Instructor la facultad de acordar la exhibición de documentos que tengan relación con los hechos controvertidos o también puede ordenar la práctica de cualquier diligencia. Concluido el desahogo de pruebas, y siempre que no exista ninguna cuestión que impida la resolución del juicio, se notificará por lista a las partes para que en el plazo de cinco días formulen alegatos que deberán ser considerados en la sentencia. Vencido el plazo de cinco días se cierra la instrucción. En los siguientes 45 días al cierre de la instrucción el Magistrado Instructor formula proyecto votándose como mayoría o unanimidad las resoluciones, pudiendo los disidentes formular voto particular. La sentencia debe dictarse en los 60 días siguientes al cierre de inión. Las pruebas se valorarán de conformidad con el artículo 234 del Código Fiscal. En las sentencias puede corregirse la cita de los preceptos por parte del demandante. Para sobreseer por alguna de las causas del artículo 203 no es necesario haber cerrado la instrucción. No se pueden anular o modificar actos de autoridad que no fueron impugnados expresamente en la demanda.

Aquí resulta de especial importancia comentar algunas disposiciones del Código Fiscal que son benéficas para una mejor justicia administrativa. En virtud de una interpretación jurisprudencial del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, se admitió que se invocarán en el juicio de nulidad cuestiones que no habían sido planteadas en el recurso administrativo.

LITIS EN EL JUICIO DE NULIDAD.

INTERPRETACIÓN DE LOS ARTICULOS 219 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967 Y 237 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO EN VIGOR. El actual Código Fiscal de la Federación no contempla literalmente la hipótesis legal regulada por el artículo 219 del Código Fiscal de 1967, en el que se establecía que la resolución impugnada debería ser apreciada en los términos en que lo fue ante la autoridad administrativa, además, el artículo 237 de dicho ordenamiento en vigor, establece que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, por tanto, si el precepto en comento en ninguna de sus partes prevé que los argumentos jurídicos no aducidos en el procedimiento administrativo pueden vertirse en el juicio de nulidad, resulta claro que los mismos deben ser materia de estudio en la fase contenciosa sin que pueda considerarse que la

demanda queda en estado de indefensión, toda vez que al contestar la demanda puede rebatir todos y cada uno de los conceptos de anulación hechos valer en la demanda. Modificada por acuerdo G/27/89 de 2 de febrero de 1989. Publicado en la Revista del T. F. F. Tercera época, año II, Nos.14 y 15, febrero y marzo 1989.

Ahora, por virtud de las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, se ha admitido ya expresamente esta interpretación en los artículos 197 párrafo último y 237 párrafo cuarto del Código Fiscal.

Los actos administrativos serán anulados por alguna de las causales previstas en el artículo 238 del Código Fiscal. En cuanto a la incompetencia, es de destacarse el que pueda ser invocada de oficio por el Tribunal si bien se restringe a la incompetencia para la emisión del acto sin abarcar las otras hipótesis de incompetencia que contempla el artículo 238 fracción I, por lo que consideramos que debería reformarse para incluir esos otros supuestos y debería hacerse obligatoria para el Tribunal el análisis de la incompetencia ya que es optativa.

También destaca la invocación de oficio de la ausencia total de fundamentación y motivación aunque es muy raro que esto se presente.

La sentencia puede reconocer la validez del acto, declarar la nulidad de la resolución en forma llana y declarar esa nulidad para efectos, lo que implica que en la sentencia se dan directrices conforme a las que la autoridad debe actuar.

La nulidad lisa y llana se dicta ante vicios de fondo en tanto que la nulidad para efectos por vicios, de forma o procedimientos.

Cuando se trata de violaciones de fondo el acto de que se trate ya no podrá ser repetido en ninguna circunstancia. Así, por ejemplo, si se anuló el acto por incompetencia ya no podrá la misma autoridad emitir, ordenar o tramitar el procedimiento sin que ello impida que la que sí es competente lo haga. Si resulta que en realidad los trabajadores por los que se formuló la liquidación jamás laboraron para el patrón, tampoco podrá emitirse nueva liquidación. Cuando se trata de violaciones de forma, el acto puede ser repuesto si se purgan los vicios de que adolece. Destaca en el Código que actualmente debe el juzgador estudiar primero las causales que determinan la nulidad lisa y llana, las cuales generalmente son de fondo y excepcionalmente de forma como el caso de vicios en el origen del procedimiento, se debe indicar en qué manera afectaron a las defensas del particular y cómo trascendieron al sentido de la resolución.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un acto o iniciar un procedimiento, la autoridad deberá cumplir en cuatro meses. Esto debe entenderse en el sentido de que esa reposición será en beneficio del que impugnó el acto, ya que una

sentencia no puede hacer renacer facultades que la autoridad ya había perdido.

Es muy frecuente en lo que hace a las liquidaciones de cuotas obrero patronales que el Instituto una y otra vez reponga créditos anulados por causales de nulidad que originan no sólo una nulidad lisa y llana, sino que por lo mismo y dada su naturaleza, impiden que el crédito se reponga como por ejemplo la anulación de cierto crédito en razón de que el trabajador jamás prestó servicios al patrón, o por que el salario no era el correcto. En tales supuestos, por esos motivos de anulación, ya no hay lugar a la reposición. Ahí entra en funcionamiento la queja prevista en el artículo 239-B del Código Fiscal. Así mismo puede el Instituto negarse a hacer lo que la sentencia indica en favor del que obtuvo la misma como negarse a devolver cuotas indebidamente pagadas. Por ello, los supuestos de la queja son : a)indebida repetición del acto; b)exceso o defecto en el incumplimiento de la sentencia y c)omisión en el cumplimiento de la sentencia. Procede por una sola vez. En los incisos a y b el plazo para su promoción es de quince días siguientes al en que surta efectos la notificación del acto respectivo, en el supuesto del inciso c se puede interponer en cualquier tiempo si el derecho no ha prescrito.

Se expresarán las razones por las que se considera que se da algunos de los casos del artículo 239-B fracción I, se da vista de cinco días a la autoridad para que rinda informe y la Sala resolverá. Si hay repetición la resolución se anula y le notifica al responsable que se abstenga en nuevas repeticiones, se notifica al superior del que ordene el acto o lo repita y la Sala impone multa de quince días de su salario.

Si hay defecto o exceso se deja sin efectos el acto que provoca la queja y se dan 20 días para que se dé cumplimiento a la sentencia indicando los términos en que debe proceder.

Finalmente, si hay omisión, se dan 20 días para cumplir notificándose al superior y se impone multa de 15 días de su salario.

El procedimiento administrativo de ejecución se puede suspender si se solicita ante la ejecutora y se garantiza el interés fiscal.

Así, ante la reposición de cédulas de liquidación no obstante la anulación que de ellas se hizo por el Tribunal en los casos en que ya no es posible tal reposición, deberá promoverse la queja, la que tiene como ventajas sobre el juicio de amparo el que extingue por sí misma la resolución que repite el acto. Dada esta situación, consideramos que debería dejarse al afectado la posibilidad de promover cuantas veces sea necesario la queja, ello con independencia de promover, si así lo quiere el interesado el juicio de amparo.

Si no obstante la resolución de la queja la autoridad incurre en conductas que impliquen alguno de los supuestos contemplados para la procedencia de la misma, la parte afectada tendrá que promover el juicio de amparo indirecto con fundamento en el artículo 114 fracción II de la Ley de Amparo. Es necesario que se promueva la queja antes de acudir al juicio de amparo a efecto de que éste no sea sobreseído por falta de definitividad del acto reclamado.

Finalmente, y sólo para tenerlo presente, mencionaremos los recursos en el juicio de nulidad sin que entremos a su estudio toda vez que ello no es materia de este trabajo. Los recursos son la reclamación prevista en el artículo 242 y el de revisión en el numeral 248 ambos del Código Fiscal.

Por estar íntimamente relacionado con la reposición de cédulas de cuotas obrero patronales debemos de recordar que el Instituto Mexicano del Seguro Social realiza la reposición de liquidaciones que fueron ajustadas o canceladas a instancia del interesado ante las oficinas del mismo Instituto, con lo cual el particular será requerido las veces que el Instituto lo determine no obstante tratarse de cobros que carecen de sustento legal, lo cual produce incertidumbre en los obligados. Por ello, consideramos que no deben admitirse las aclaraciones en forma extemporánea a efecto de que quien esté interesado en ella lo haga en los plazos establecidos y el Instituto no efectúe trámites que representan un costo de operación.

Además, con la finalidad de evitar aclaraciones y en consecuencia ajustes fraudulentos, deben efectuarse las mismas por el Jefe del Departamento o subordinados suyos debidamente capacitados y no por el empleado de ventanilla como sucede actualmente. Así, al estar debidamente analizado el trámite de aclaración, no deberá emitirse otra liquidación si la anterior quedó insubsistente por motivos que impiden tal reposición. En estos casos se debe permitir al particular acudir directamente al Tribunal Fiscal sin tener que agotar el recurso de inconformidad.

6.4.- JUICIO DE AMPARO.

Rodríguez Lobato nos dice en forma sintética que "conforme a la doctrina jurídica mexicana el juicio de amparo es un procedimiento de jerarquía constitucional, tendiente a conservar a los individuos en el disfrute de sus derechos fundamentales o garantías individuales que consagra la Constitución Política del país. El juicio de amparo se clasifica en indirecto y directo y la procedencia de uno y otro depende de la naturaleza del acto que se reclama".⁽⁷⁷⁾

El término para la interposición de la demanda de amparo es de quince días contados a partir del siguiente al en que surta efectos la notificación del acto conforme a la ley que lo rige o al en que tenga conocimiento del acto o su ejecución.

Las causas de procedencia del juicio de amparo indirecto las encontramos en el artículo 114 de la Ley de Amparo y para la materia administrativa en la que se engloba la tributaria, tiene especial importancia la fracción II de dicho numeral así como la fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo en cuanto a la improcedencia del juicio de garantías por no agotar los medios de defensa ordinarios en materia administrativa esto es, por falta de definitividad del acto reclamado. Esto tiene especial trascendencia para lo que mencionábamos respecto del necesario agotamiento de la queja antes de acudir al juicio constitucional a efecto de que no sea

⁽⁷⁷⁾ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, ob. cit., p. 291.

desechado por improcedente o sobreesido. Una excepción a la obligatoriedad en el agotamiento de medios de defensa ordinarios la tenemos en la misma fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo que es aquella en que los actos reclamados carecen de fundamentación supuesto en el que se puede promover el amparo en forma inmediata. Ahora bien, para nuestro tema, en el caso de la indebida reposición de las cédulas de liquidación no obstante haberse resuelto la queja, tenemos que el amparo es el único medio al alcance del gobernado para enfrentar las rebeldías de la autoridad ante lo establecido por la sentencia del Tribunal Fiscal. Aquí el juicio de amparo sería indirecto de conformidad con el artículo 114 fracción II de la Ley de Amparo, señalando como acto reclamado la cédula de liquidación que repone el crédito ya anulado por motivos que impiden en forma definitiva esa reposición. La desventaja del amparo ante la queja es que en el primero el acto no se extingue por virtud de la sentencia, sino que siempre será la autoridad administrativa la que habrá de dictar una resolución que cumpla con la sentencia de amparo que necesariamente será en el sentido de que el acto que se reclama debe quedar insubsistente, a diferencia de la queja en la que es la resolución la que por sí misma extingue la cédula de liquidación indebidamente repuesta. Sin embargo, esa situación se ve en parte disminuida en atención a que el Juez de amparo cuenta con medios más amplios para obligar a la autoridad a cumplir.

Por lo que hace al amparo directo, el mismo, para efectos de nuestro tema, tiene su importancia en lo relativo a la determinación de la anulación del acto

que se impugnó en el juicio de nulidad por lo que el Tribunal Colegiado indicará a la Sala fiscal cómo debe anular el acto y una vez que la Sala cumpla con la sentencia de amparo habrá de agotar la queja en caso de que las cédulas de liquidación sean indebidamente repetidas.

CONCLUSIONES

Como dejamos precisado a lo largo de este trabajo, el Instituto Mexicano del Seguro Social es un organismo fiscal autónomo el cual, para allegarse los recursos económicos para su funcionamiento tiene la posibilidad de hacer el cobro de las aportaciones que le deben enterar los obligados por la vía económica coactiva.

El contribuyente tiene la posibilidad de efectuar ante el propio Instituto el ajuste o cancelación de liquidaciones a su cargo, no obstante este trámite, la institución puede emitir una nueva cédula para intentar el cobro otra vez, en cuyo caso los afectados podrán interponer el recurso de inconformidad establecida por la propia Ley del Seguro Social y en caso de que el resultado de éste sea adverso a sus intereses, podrá promover el juicio de nulidad contemplado en el Código Fiscal.

Como resultado de los medios de defensa, el Instituto podrá o no reponer sus actos. Con la finalidad de impedir una reiterada repetición se proponen las siguientes modificaciones :

La Ley del Seguro Social en su artículo 274 y la nueva Ley en su numeral 294 establecen en su tercer párrafo:

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

- Consideramos necesario agregar un cuarto párrafo que señale:

PRIMERA.- El recurso de inconformidad será optativo en los siguientes casos:

Que se trate de una liquidación derivada de un ajuste o cancelación efectuado en tiempo y forma ante el Instituto o cuando la reposición de una liquidación sea consecuencia de una resolución que la hay dejado sin efecto por causas de fondo y no de forma.

- El Reglamento para el pago de cuotas del Seguro Social en el párrafo tercero en su artículo 17 contempla :

“No obstante lo anterior, el particular podrá formular aclaraciones dentro de un plazo de cinco días hábiles contando a partir de la notificación de la liquidación ante la subdelegación que le corresponda. Dichas aclaraciones sólo podrán versar sobre errores aritméticos, mecanográficos o situaciones de hecho que no implique una controversia

jurídica y serán resueltas de inmediato, asentándose su procedencia o improcedencia en el cuerpo de la liquidación en caso de ser improcedente la liquidación, podría impugnarse a través del recurso de inconformidad en los términos legales".

- A partir de éste, es importante tomar en cuenta los siguientes párrafos para su inclusión :

SEGUNDA- Los ajustes o cancelaciones no deberán ser aceptados por las Subdelegaciones en forma extemporánea.

TERCERA.- Sólo podrán ser autorizadas por el encargado del departamento de aclaraciones y ajustes.

CUARTA.- Cuando el trámite respectivo no sea autorizado por causa imputable al responsable del departamento el interesado podrá acudir en queja al superior jerárquico de éste.

QUINTA.- El superior jerárquico deberá resolver la procedencia de la queja en un término de

cuarenta y ocho horas.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 239-B párrafo primero y en la fracción I inciso a, del mismo, establece :

"En los casos de incumplimiento de sentencia firme, la parte afectada podrá ocurrir en queja, por una sola vez ante la sala del Tribunal que dictó la sentencia, de acuerdo con las siguientes reglas : I. Procederá en contra de los siguientes casos: a) la resolución que repita indebidamente la resolución anulada o que incurra en exceso o en defecto, cuando dicha resolución se dicte en cumplimiento de una sentencia".

- Se podría anexar al inciso a) un segundo párrafo en los siguientes términos :

SEATA.- La queja procederá las veces que sea necesario cuando se trate de actos que queden sin efecto por causas que impidan su reposición.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- ACOSTA ROMERO Miguel Teoría General del Derecho Administrativo, Décima Edición, Porrúa, México, 1991.
- 2.- ARRIJOA VIZCAINO Adolfo Derecho Fiscal, Décima Primera Edición, Themis, México, 1996.
- 3.- ARMIENTA HERNÁNDEZ Gonzalo Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, Segunda Edición, Porrúa, México, 1992.
- 4.- BAEZ MARTÍNEZ Roberto Lecciones de Seguridad Social, Pac, México, 1994.
- 5.- BOQUERA OLIVER José María Derecho Administrativo vol. I, Octava Edición, Civitas, Madrid, 1991.
- 6.- BURGOA ORIHUELA Ignacio El Juicio de Amparo, Trigésima Primera Edición, Porrúa, México, 1994.
- 7.- BURGOA ORIHUELA Ignacio Las Garantías Individuales, Vigésima Tercera Edición, Porrúa, México, 1991.
- 8.- CÁRDENAS ELIZONDO Francisco Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Porrúa, México, 1992.
- 9.- CARRILLO FLORES Antonio La Justicia Federal y La Administración Pública, Segunda Edición, Porrúa, México, 1973.
- 10.- CASTILLO DEL VALLE Alberto del Lev de Amparo comentada, Segunda Edición, Duero, México, 1992.
- 11.- DELGADILLO GUTIÉRREZ Luis Humberto Principios de Derecho Tributario, Tercera Edición, Limusa, México, 1995.
- 12.- FRAGA Gabino Derecho Administrativo, Trigésima Segunda Edición, Porrúa, México, 1993.
- 13.- GARZA Sergio Francisco de la Derecho financiero Mexicano, Décima Octava Edición, Porrúa, México, 1994.

- 14.- GUZMÁN OROZCO Rinaldo
et. al. Seguridad Social. Dirección de Estudios
Administrativos Secretaria de la Presidencia,
México, 1976.
- 15.- HUERTA MALDONADO
Miguel Lev del Seguro Social y sus Reformas. T. I
y II. IMSS, México, 1994.
- 16.- INSTITUTO MEXICANO DEL
SEGURO SOCIAL Exposición de Motivos de la Lev del Seguro
Social. IMSS, México, 1943.
- 17.- INSTITUTO MEXICANO DEL
SEGURO SOCIAL Instituto Mexicano del Seguro Social 40
años de Historia. IMSS, México, 1983.
- 18.- JIMÉNEZ GONZÁLEZ Antonio Lecciones de Derecho Tributario, Tercera
Edición, Ecasa, México, 1993.
- 19.- KAYE Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal. Cuarta edición,
Themis, México, 1994.
- 20.- LUCERO ESPINOSA Manuel Teoría y Práctica del Contencioso
Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la
Federación. Porrúa, México, 1995.
- 21.- MARGÁIN MANATOU Emilio El Recurso Administrativo en México,
Segunda Edición, Porrúa, México, 1992.
- 22.- MARGÁIN MANATOU Emilio Introducción al Estudio del Derecho
Tributario Mexicano, Décima Edición,
Porrúa, México, 1991.
- 23.- MORENO PADILLA Javier El Régimen Fiscal de la Federación.
Themis, México, 1991.
- 24.- NAVARRO BAÑUELOS Ramón El Código Fiscal de la Federación.
INDETEC, Jalisco, 1994.
- 25.- NETTER F. La Seguridad Social y sus Principios. IMSS,
México, 1982.
- 26.- OVALLE FAVELA José Derecho Procesal Civil. Cuarta Edición,
Harla, México, 1991.
- 27.- PORRAS Y LÓPEZ Armando Derecho Procesal Fiscal. Textos
Universitarios, México, 1969.

28.- QUINTANA VALTIERRA Jesús y ROJAS YÁÑEZ Jorge	<u>Derecho Tributario Mexicano</u> , Segunda Edición, Trillas, México, 1994.
29.- RUIZ NAUFAL Victor	<u>Constitución, Seguridad Social y Solidaridad</u> , IMSS, México, 1992.
30.- SERRA ROJAS Andrés	<u>Derecho Administrativo Tomo I, Décima Edición</u> , Porrúa, México, 1983.
31.- VILLAGORDOA L. José Manuel	<u>Marco Conceptual de la Seguridad Social</u> , CIESS, México, 1984.

BIBLIOGRAFÍA

1.- CONFERENCIA INTERAMERICANA DE SEGURIDAD SOCIAL	<u>La Seguridad Social en México</u> , CIESS, México, 1993.
2.- INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL	<u>El Instituto Mexicano del Seguro Social Qué es Cómo Funciona</u> , CIESS, México, 1985.

LEGISLACIÓN

- 1.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Nonagésima Sexta Edición, Porrúa, México, 1996.
- 2.- LEY DEL SEGURO SOCIAL, Quincuagésima Tercera Edición, Porrúa, México, 1996.
- 3.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Trigésima Tercera Edición, Ecasa, México, 1996.
- 4.- REGLAMENTO DEL ARTÍCULO 274 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, ISEF, México, 1996.

5.- REGLAMENTO PARA EL PAGO DE CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL, ISEF, México, 1996.

6.- REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Trigesima Tercera Edición, Ecasa, México, 1996.

7.- JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN 1937-1993, PRECEDENTES DE LAS SALAS 1988-1993, Tribunal Fiscal de la Federación, México, s/f.

Vz b.
M. A. /