

LA IMPERIOSA NECESIDAD DE FORTALECER EL MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO DE LOS ENTES DE LA SEGURIDAD SOCIAL, HACIA EL CUMPLIMIENTO DE LA UNIVERSALIDAD DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Juan Manuel JIMÉNEZ ILLESCAS

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Antecedentes históricos de la seguridad social en México.* III. *Los entes de la seguridad social, en su carácter de autoridad fiscal.* 1. *Autoridad fiscal.* 2. *Facultades de comprobación de la autoridad fiscal.* A. *Principios de las facultades de comprobación fiscal en el ámbito de la contribución.* B. *Principios de las facultades de comprobación fiscal en el ámbito de aplicación del procedimiento y acto administrativo.* 3. *Procedimiento tributario administrativo.* A. *Procedimiento de planeación fiscal.* B. *Procedimiento de determinación.* C. *Procedimiento de ejecución o requerimiento forzoso.* D. *Procedimiento de control y fiscalización.* E. *Procedimiento sancionatorio y de impugnación.* F. *La facultad de atracción en el IMSS.* IV. *La imperiosa necesidad de fortalecer el marco jurídico tributario de los entes de la seguridad social, hacia el cumplimiento de la universalidad de la seguridad social.* 1. *Antecedentes y evolución de la Ley del Seguro Social.* 2. *Hacia el fortalecimiento del marco jurídico tributario de los entes de la seguridad social, en torno de la universalidad.* A. *Integración e interpretación de la legislación fiscal competencia del IMSS.* B. *Universalidad de la seguridad social.* C. *Consideraciones sobre el ejercicio de las atribuciones fiscales de los entes de la seguridad social, a través de un ente fiscal autónomo.* V. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se abordan de manera muy breve los antecedentes históricos de la seguridad social en México, cuyo inicio y evolución van de la mano del desarrollo del hombre y de la sociedad,

puesto que la encontramos, aunque de manera incipiente en su regulación, desde las épocas prehispánica, colonial y en el México independiente.

Sin embargo, es hasta la promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, en donde se introducen elementos fundamentales e innovadores a la seguridad social, que siguen siendo los pilares de dicha institución y el punto de partida para la creación de verdaderos organismos fiscales autónomos, encargados de proporcionar dicha seguridad social a más mexicanos, es decir, el surgimiento del IMSS y el INFONAVIT y de otros organismos como el ISSSTE y el ISSFAM.

También se analizan las facultades con que cuentan esos entes fiscales, las que se encuentran encaminadas al cumplimiento de su objeto: la seguridad social, sobre todo de las denominadas de comprobación, que les permiten, en el marco del derecho positivo mexicano, allegarse de los recursos financieros para satisfacer dicho objeto, por lo que se exponen los esquemas vigentes que norman la actuación de esas autoridades, destacando las reformas legales y de carácter administrativo que ha tenido su marco normativo fiscal.

Bajo este contexto, se hace referencia a los antecedentes y evolución de la Ley del Seguro Social desde la primera Ley de 1943, reconociendo al final, el gran avance que ha tenido la reforma de diciembre de 2001 a la vigente Ley promulgada en 1997, exponiendo más adelante, diversas consideraciones sobre la posibilidad de contar, dentro de nuestro derecho, con un ordenamiento jurídico integral de la seguridad social para los organismos fiscales autónomos, o bien, robustecer la legislación especial aplicable a dichos entes, bajo apartados especiales que colmen las lagunas legales, a efecto de que se lleve a cabo una interpretación e integración de la norma de forma más sencilla, en beneficio del gobernante y del gobernado, otorgándole a los procedimientos y actos administrativos que lleva a cabo la autoridad una mayor certeza y seguridad jurídica.

Finalmente, y en atención a los principios que debe cumplir la seguridad social, en el tercer capítulo de este trabajo, se muestra especial interés en el principio de universalidad, cuya tendencia se ha ido adoptando en las instituciones del Seguro Social en el mundo, y bajo la cual se otorga la protección social en la materia a todas las

personas de un Estado, sin distinción alguna, y en cualquier etapa y condición de su vida.

II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN MÉXICO

México a lo largo de su historia prehispánica, colonial e independiente, ha contemplado diversas instituciones de seguridad social como los Montepíos de viudas y las casas de ayuda para indigentes y dispensa de los gremios (como los de artesanos, carpinteros, panaderos a quienes se les daban apoyos en especie y en numerario);¹ hasta ordenamientos de derecho positivo que regularon el pago de pensiones por riesgos de trabajo, incapacidad, invalidez y muerte para los funcionarios del gobierno federal, y para los trabajadores, regidos bajo un régimen contractual por prestación de servicios personales (con motivo de la revolución industrial se contemplan sólo riesgos de trabajo, incluso en el siglo XIX los códigos civiles de 1870 y 1884 reconocen los riesgos de trabajo para particulares).

Un gran avance en materia de seguridad social fue la Constitución de 1857, sin embargo, durante el régimen del general Porfirio Díaz se dio la explotación inmoderada de las riquezas de la naturaleza y del pueblo, sobre todo beneficiándose capitalistas extranjeros, aprovechando la bancarrota económica que existía al restaurarse la República en 1867. Los trabajadores del campo vivían bajo el sistema de peonaje en los ranchos y haciendas, asimismo, los obreros de las fábricas y minas, tenían salarios de miseria y jornadas agotadoras.

Tal y como lo afirma Narro Robles: "No hay duda de que la gran epopeya revolucionaria de 1910 y su producto social fundamental, la Constitución, permitieron delinear el proyecto económico y social del país. Al mismo tiempo sirvieron para consolidar y modernizar los logros de las luchas de la Independencia y la Reforma al definir con claridad los rumbos para el desarrollo social, para la transformación de las instituciones y para la evolución de la vida política y democrática de la nación. Fue nuestra Carta Magna la gestadora

¹ ORTIZ MURGUÍA, Ana María, *Procedimientos y recursos ante el Instituto Mexicano del Seguro Social*, tesis profesional, UNAM, México, 1985, pp. 10, 11, 12 y 13.

y "paridora" de las instituciones de la República, entre ellas la seguridad social".

La Constitución de 1917 no sólo incluyó los derechos individuales consagrados por el documento fundamental que había regido por seis décadas en el país. También adicionó las garantías sociales destinadas a la protección de los distintos grupos sociales. Fue, y es hoy, una de las más avanzadas en el mundo.²

De esta forma, es hasta la Constitución de 1917, cuando se concibe un ordenamiento positivo detonador de los derechos fundamentales de seguridad social. En un principio el contenido del proyecto original del artículo 5o. recogía los mismos ideales de la Constitución de 1857, es decir, los derechos del hombre, ahora como garantías individuales, era poco innovador. Sin embargo, el dictamen presentado ante el Congreso Constituyente fue objetado y hubo diversos señalamientos tales como el emitido por el diputado de la corriente renovadora Alfonso Cravioto, quien señaló que así como Francia, después de la revolución ha tenido el alto honor de consagrar en la primera de sus cartas magnas los inmortales Derechos del Hombre, así la Revolución Mexicana tendrá el orgullo de mostrar al mundo que es la primera en consignar en una Constitución los sagrados derechos de los obreros.

Asimismo, el diputado Froylán Manjarrez manifestó que la iniciativa presentada respecto del artículo 5o. no resolvía los problemas del trabajo y solicitó se incluyera en la Constitución un capítulo expreso en la materia. En este sentido, se crea una Comisión Especial que desestima el dictamen formulado respecto del artículo 5o., participando en dicho cuerpo colegiado funcionarios de la Secretaría de Fomento y diversos diputados, presentando el 13 de enero de 1917 un proyecto de Título VI de la Constitución, mismo que fue aprobado el 23 de enero de ese año por unanimidad de 163 diputados.³

El referido Título Sexto fue denominado "Del Trabajo y de la Previsión Social" y cuyo artículo 123 ha sufrido múltiples reformas,

² NARRO ROBLES, José, *La seguridad social mexicana en los albores del siglo XXI*, Fondo de Cultura Económica, México, 1993, pp. 59 y 60.

³ TENA RAMÍREZ, Felipe, *Leyes fundamentales de México (1808-1999)*, 22a. ed., Porrúa, México, 1999, pp. 812 y 813.

entre otras la del 21 de septiembre de 1960, en donde se crean los apartados A y B.

En el texto original del artículo 123 se consideraba de utilidad pública el establecimiento de cajas de seguros populares, invalidez, vida, cesación involuntaria del trabajo, de accidentes y otros con fines análogos, con lo que los gobiernos federal y locales debían fomentar la organización de instituciones de esta índole para infundir e inculcar la previsión popular.

Entre otros ordenamientos jurídicos que precedieron al artículo 123 constitucional podemos mencionar: Ley de Accidentes de Trabajo del Estado de México del 30 de abril de 1904; Ley Sobre Accidentes de Trabajo del Estado de Nuevo León del 9 de abril de 1906; Ley del Trabajo del Estado de Coahuila del 4 de enero de 1913; Ley del Trabajo del Estado de Veracruz del 19 de octubre de 1914; y Ley del Trabajo del Estado de Yucatán del 11 de diciembre de 1915.

El 6 de septiembre de 1929 se reformó la fracción XXIX del artículo 123 constitucional, estableciendo de utilidad pública la Ley del Seguro Social que comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicio de guarderías y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familias, asimismo, se suprime la facultad de las legislaturas locales para expedir leyes del trabajo, dejando esta tarea al Congreso de la Unión.

De esta forma podemos decir, que las anteriores líneas constituyen *grosso modo* los antecedentes históricos de la seguridad social en nuestro país.

III. LOS ENTES DE LA SEGURIDAD SOCIAL, EN SU CARÁCTER DE AUTORIDAD FISCAL

Como apreciaremos más adelante, los entes de la seguridad social para cumplir con su objeto: la seguridad social, deben allegarse, entre otros satisfactores, de los medios económicos necesarios para el logro de dicho objeto, es por eso que cuentan con una serie de mecanismos jurídicos que les permiten obtener, ya sea en forma voluntaria o forzosa, los recursos financieros para la consecución de tal fin. En este sentido, se tratará, de manera general, a la autoridad fiscal,

sus facultades de comprobación y las fases del procedimiento fiscal, entre otros.

Resulta de importancia mencionar que el artículo 123 constitucional es el punto de partida para la creación de organismos descentralizados, encargados de proporcionar la seguridad social en México de manera especializada y bajo un marco jurídico especial, en diferentes ámbitos (sector patronal-laboral, servidores públicos del Estado, integrantes de las fuerzas armadas mexicanas y de policía), prueba de ello son el IMSS y el INFONAVIT.

En un principio, algunos organismos se establecieron con el carácter de autoridades fiscales autónomas, reconocidas dentro del derecho positivo mexicano como verdaderas autoridades fiscales dentro de la estructura de la Hacienda Pública, reguladas bajo una ley especial y con atribuciones y competencia para ejercer facultades de comprobación fiscal del Estado mexicano, dentro de la administración activa del mismo.

En México, existen otras autoridades administrativas que, sin tener el carácter de fiscales, están encargadas de prestar servicios públicos de seguridad social, y de llevar a cabo la recaudación de aportaciones conocidas en la doctrina como exacciones parafiscales o parafiscalidades como el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM).

Esas autoridades en países europeos y americanos, empezaron a surgir después de la Primera Guerra Mundial, como entes parafiscales bajo la figura de organismos públicos descentralizados en cuyo favor se establecieron por el Estado las contribuciones especiales que recaudaban (llamadas exacciones parafiscales), mismas que tenían el carácter de obligatorias y que podían hacerse efectivas con procedimientos iguales o parecidos a los que el Estado usa para el cobro de los tributos.

En resumen, si bien los organismos parafiscales en México tuvieron su origen bajo la naturaleza de parafiscalidad, en atención a las necesidades de la sociedad mexicana frente a las privaciones y desequilibrios económicos y sociales que impone la vida contemporánea, y en cumplimiento al mandato constitucional establecido en el artículo 123, apartado A, fracciones XII y XXIX, el derecho positivo mexicano ha previsto para tales entidades, el carácter de organismos

fiscales autónomos por medio de sus leyes respectivas, frente a los requerimientos financieros de los mismos, como resultan los citados IMSS e INFONAVIT, los cuales deben ser considerados como verdaderas autoridades fiscales.

1. Autoridad fiscal

Las actividades que realiza el Estado buscan conseguir la realización de sus fines, justificando su existencia a través del ejercicio de las facultades conferidas en el marco jurídico correspondiente, a través de las funciones administrativa, legislativa y judicial.

El Estado, a través del ejercicio de sus facultades, incluyendo las de comprobación fiscal, busca salvaguardar los valores de la sociedad, los cuales se traducen en el bienestar colectivo, tanto en lo económico y en lo político, como en lo social.

Dichas facultades tienden a proteger valores como la justicia, la defensa nacional, el crédito público, la educación, la hacienda pública, la comunicación y la economía, al amparo de los factores reales de poder de carácter orgánico, dogmático y funcional reconocidos en la Constitución.

Una de las principales funciones, indispensable para el correcto y oportuno ejercicio de sus funciones públicas, la constituye la facultad hacendaria o financiera del Estado, bajo la cual debe llevar a cabo la planeación, administración y ejecución de los ingresos y las erogaciones del patrimonio público. Del correcto ejercicio de dicha facultad depende la existencia de la relación de interdependencia entre el gobernado y el Estado.

En este sentido, se entiende por autoridad fiscal, dentro del derecho positivo mexicano, la federación, el Distrito Federal, los estados y municipios, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁴

⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (vigente).

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Las autoridades fiscales en México competentes para llevar a cabo las facultades de comprobación fiscal son:

- a) Nivel central: Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Servicio de Administración Tributaria); secretarías de Finanzas o equivalentes del Distrito Federal y de los estados y los municipios (ámbitos federal y local), respecto de contribuciones en general (impuestos, derechos y contribuciones de mejoras).
- b) Nivel descentralizado: los organismos fiscales autónomos dentro del régimen de la seguridad social y respecto de contribuciones especiales: aportaciones de seguridad social y vivienda.

2. Facultades de comprobación de la autoridad fiscal

El ejercicio de las facultades de comprobación fiscales federales, se realiza, dentro del ámbito del derecho administrativo, con sustento en el artículo 90 constitucional,⁵ y los correlativos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, ya sea de manera centralizada, a través de la autoridad fiscal federal, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y su órgano desconcentrado, Servicio de Administración Tributaria; o bien, descentralizadamente, por medio de organismos públicos fiscales autónomos, con personalidad y patrimonio propios, que pertenecen y colaboran en el ámbito de la administración pública del Poder Ejecutivo dentro del sector paraestatal: el IMSS y el INFONAVIT.

Las facultades fiscales de comprobación se desarrollan a través de las fases de planeación fiscal; determinación de la contribución; ejecución y pago; fiscalización o auditoría fiscal; y sancionatorias y de impugnación, dentro del procedimiento conocido como tributario administrativo o fiscal.

⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (vigente).

"Artículo 90. La administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la federación que estarán a cargo de las secretarías de Estado y departamentos administrativos, y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las secretarías de Estado y departamentos administrativos".

A. Principios de las facultades de comprobación fiscal en el ámbito de la contribución

La autoridad fiscal debe ceñirse en el ejercicio de sus facultades de comprobación (planeación, determinación, control, ejecución, fiscalización y de sanción) a los principios generales del derecho, reconocidos tanto por el derecho positivo como por el Poder Judicial del Estado mexicano.

Los principios generales del derecho reconocidos de manera general son la justicia, la equidad, la libertad personal, la propiedad privada, el derecho de audiencia, la seguridad jurídica y el principio de legalidad, los cuales se encuentran establecidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través de las disposiciones previstas tanto en el capítulo dogmático, como en el capítulo orgánico, en donde se encuentran previstos los artículos 31, fracción IV y 123, apartados A y B constitucionales.

Existen otros principios que la doctrina fiscal ha concebido a propósito del establecimiento de las contribuciones y de sus accesorios, son principios teóricos a partir de los principios generales del derecho. Al respecto, Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos:⁶ el de justicia o proporcionalidad (el cual se desdobra en principios de generalidad y uniformidad), el de certidumbre o certeza, el de comodidad y el de economía.

Nuestra Constitución ha reconocido, tanto a los principios generales del derecho, como a los principios doctrinarios del impuesto en sus diversas disposiciones de carácter fundamental y son concebidos como preceptos constitucionales jerárquicamente superiores a las leyes y reglamentos de la federación y de los estados, de conformidad con el artículo 133 constitucional.⁷

⁶ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, Ed. Themis, México 1984, p. 154.

⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (vigente).

"Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados".

En primer lugar, es de señalarse al principio de constitucionalidad, que implica que las leyes, reglamentos y demás ordenamientos que constituyen el marco jurídico (incluyendo los fiscales) deben de estar subordinados a los preceptos plasmados en la Constitución, es más, en ningún momento deben de contradecirlos.

Asimismo, existe el principio de legalidad. Los artículos 16, primer párrafo, y 124 constitucionales, señalan lo siguiente:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”

“Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados”.⁸

Por su parte, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución señala:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.⁹

De conformidad con la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, se reconocen principios complementarios como los de generalidad, obligatoriedad, de vinculación con el gasto público y de proporcionalidad y equidad, todos bajo el manto de los principios generales de justicia y equidad.

B. Principios de las facultades de comprobación fiscal en el ámbito de aplicación del procedimiento y acto administrativo

Los actos administrativos y las resoluciones que dictan las autoridades fiscales se presumen de legales en términos de lo dispuesto en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación. La justificación de dicho precepto se concibe en razón de que, los créditos fiscales que

⁸ *Ibidem.*

⁹ *Ibidem.*

determina, notifica y cobra la autoridad fiscal se encuentran regidos por los principios antes analizados y que las funciones de comprobación que ejerce la propia autoridad, se realizan bajo los principios torales de legalidad; de fundamentación y motivación; de audiencia; de oficialidad; de cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento; de economía y gratuidad; de escriturad y de decoro y buen orden.

3. Procedimiento tributario administrativo

La doctrina reconoce dentro del derecho fiscal al procedimiento tributario administrativo, como un instrumento para establecer, con sustento en preceptos jurídicos, los pasos para la creación de actos fiscales mediante el ejercicio de facultades de comprobación, ya sea de control, de administración, o exigibilidad de ejecución de la obligación fiscal, las cuales no dirimen específicamente una controversia, al contrario, se conceptúa como una serie de actos legales para obtener el pago de contribuciones.

En ese tenor, se han realizado diversas clasificaciones sobre las distintas fases del procedimiento fiscal, no obstante, de manera genérica se pueden dividir a las fases integrantes del procedimiento fiscal o la actividad administrativo fiscal como de planeación; estudio y evaluación; en las legales y reglamentarias; en las de determinación; las de ejecución y cobro forzoso; las de fiscalización; y la contenciosa administrativa, sancionatoria y de impugnación.

A. Procedimiento de planeación fiscal

La planeación fiscal se realiza a través de la generación de los diferentes cuerpos normativos que prevé la Constitución. La realización de tal fase implica el ejercicio primario de las facultades y atribuciones que tienen conferidas las autoridades administrativas y fiscales, y tiene como instrumentos las fuentes del derecho fiscal y financiero, entendiéndose como tales: la ley, el decreto-ley, el reglamento, la circular administrativa, la jurisprudencia, los tratados internacionales y los principios generales del derecho.

La fase de planeación tributaria se desarrolla a través de la actividad del poder legislativo desde su aspecto formal, previendo situa-

ciones jurídicas generales, abstractas e impersonales (aspecto material), plasmadas en la figura jurídica de la ley. Sin embargo, la planeación fiscal no se reduce solamente a la potestad legislativa, ya que debe contemplarse la potestad ejecutiva del Estado sobre el particular.

En nuestro régimen positivo de derecho la planeación de las atribuciones de la autoridad fiscal, encuentra su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar en su artículo 31, fracción IV, que es obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado o municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa según lo dispuesto por las leyes.

Asimismo, las fracciones VII y XXIX del artículo 73 de nuestra Carta Magna, señalan dentro de las facultades del Congreso, las de establecer contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, es decir, el presupuesto, y aquellas exclusivas de la federación en materia de comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales y servicios públicos concesionados o explotados directamente por ésta.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 5o., 6o., 35 y 39 establecen previsiones encaminadas al ejercicio de las facultades de planeación fiscal.

Tratándose de los entes de la seguridad social, en el caso del IMSS las facultades de planeación fiscal las encontramos en el artículo 251 de la Ley del Seguro Social, así como en su Reglamento de Organización Interna, en el cual se otorgan dichas facultades a diversas unidades administrativas del Instituto, en particular a la Dirección de Recaudación e Incorporación del Seguro Social, a la que se faculta para elaborar reglas generales de planeación en materia de afiliación, recaudación y fiscalización.

Asimismo, y por lo que hace al INFONAVIT, su Ley y Reglamento Interior en Materia de Facultades como Organismo Fiscal Autónomo, otorgan, tanto a sus órganos colegiados, como a sus autoridades de dirección, atribuciones en materia de planeación, unos autorizándolas y otros ejecutándolas.

B. Procedimiento de determinación

Con sustento en las leyes, reglamentos, circulares y demás disposiciones generales, abstractas e impersonales de carácter técnico ad-

ministrativo, resultantes de la fase de planeación fiscal, la autoridad ejerce sus facultades de comprobación previstas en la norma, para determinar de forma concreta la base gravable y el monto de la obligación fiscal, mediante operaciones de carácter aritmético en correlación con las propias normas que son aplicables.

Esta fase también se llama liquidatoria de la obligación fiscal, sin embargo, la determinación se constituye en dos etapas: la primera consiste en precisar la base gravable conforme a los ingresos del contribuyente o al valor de bienes enajenados, y la segunda, en la cuantificación del importe a pagar.

La facultad de determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del sujeto pasivo al presentar sus declaraciones de pago o informativas, sus avisos de alta, baja o modificación, o a través de los registros contables y comprobantes fiscales que deban conservar o emitir conforme a las disposiciones fiscales correspondientes, o bien, el procedimiento de determinación puede llevarlo a cabo la autoridad administrativa bajo la revisión de las declaraciones, manifestaciones o avisos que presente el sujeto obligado o terceras personas.

En nuestro derecho la regla general es aplicar el principio de auto-determinación del contribuyente, a través de los avisos de inscripción ante las oficinas de la autoridad fiscal, respecto de sus actividades e ingresos o utilidades percibidas, así como la presentación de sus declaraciones ante la propia autoridad fiscal.

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 6o., 27, 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62 y 69, prevé disposiciones en materia de inscripción o Registro Federal de Contribuyentes, presentación de declaraciones y avisos, así como disposiciones específicas que regulan para toda autoridad fiscal el procedimiento de determinación y el derecho de reserva o confidencialidad del contribuyente.

En el caso de los organismos fiscales autónomos de seguridad social, éstos cuentan con facultades expresas de determinación, bajo un régimen legal específico, aplicando de manera supletoria el Código Fiscal de la Federación y otras disposiciones fiscales y de derecho común en la materia. En este sentido, al IMSS le resultan aplicables los artículos 251, 270 y 271 de la Ley del Seguro Social, así como los artículos 78, 78-B y 78-C, de su Reglamento de Organización Interna, donde se prevé que la Dirección de Incorporación y

Recaudación del Seguro Social y sus Unidades de Incorporación al Seguro Social y de Fiscalización y Cobranza, podrán llevar a cabo tal procedimiento desde el punto de vista normativo, cuya ejecución se lleva a cabo por las delegaciones y subdelegaciones del IMSS.

En el INFONAVIT se realiza la determinación de las aportaciones de vivienda, por conducto de su director general y sus órganos subordinados respectivos, de conformidad con el artículo 23 de la Ley del INFONAVIT, ejerciendo las facultades que le corresponden al Instituto en su carácter de organismo fiscal autónomo y con sustento en el artículo 30 de dicha ley.

C. Procedimiento de ejecución o requerimiento forzoso

La autoridad fiscal debe llevar a cabo sus facultades de comprobación en materia recaudatoria, es decir, debe verificar que el contribuyente realice el pago de las contribuciones a las cuales está obligado, y en general, cumpla con las obligaciones fiscales que le impone la ley.

De esta forma, el cumplimiento de la obligación fiscal puede ser de manera voluntaria. El tratadista Rodríguez Lobato se refiere a este entero como "pago liso y llano".¹⁰

En caso de incumplimiento del pago voluntario o cumplimiento parcial de la obligación fiscal, la autoridad dentro de sus facultades de comprobación, debe continuar con la fase de ejecución del procedimiento fiscal, en términos de los artículos 4o. y 145 del Código Fiscal de la Federación.

D. Procedimiento de control y fiscalización

A las facultades de comprobación o de auditoría fiscal también se les identifica dentro del procedimiento de control fiscal.

El procedimiento de control no se limita a las facultades fiscalizadoras, al contrario, inicia en el ejercicio de las facultades de revisión por parte de la autoridad fiscal respecto de los avisos de inscripción o afiliación, así como sobre las declaraciones o cédulas de liquidación del contribuyente, a fin de llevar a cabo la determinación y cobro de los créditos fiscales.

El concepto de auditoría comprende los sistemas de revisión directos como la visita domiciliaria y revisión de gabinete o escritorio, e indirectos como el dictamen fiscal y la corrección fiscal.

El objeto general del procedimiento de fiscalización es maximizar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes evitando la evasión.

Las facultades de fiscalización se pueden llevar a cabo por dos métodos de revisión, el primero por medios directos, como la revisión de primera mano, prevista en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, por ejemplo, la rectificación de errores aritméticos por la autoridad fiscal, o bien, la visita domiciliaria y la revisión de gabinete o escritorio que se practica por esta última. El segundo método a través de medios indirectos, en los cuales aparece un tercero, quien será el que aporte los elementos necesarios para que la autoridad se encuentre en posibilidad de fiscalizar de manera directa a los contribuyentes, es decir, el dictamen fiscal.

Si bien, el procedimiento de fiscalización está directamente relacionado con la fase de determinación, cobro y la propia ejecución forzosa de un crédito fiscal, también se relaciona de manera indirecta con la fase de planeación.

Por lo que respecta al marco jurídico que regula el procedimiento de fiscalización para las autoridades fiscales de México, tanto para aquellas de carácter centralizado como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y su órgano desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria; como para las de carácter descentralizado, los entes fiscales de seguridad social, el Código Fiscal de la Federación establece los preceptos legales bajo los cuales se deben regir las actuaciones referentes a la auditoría fiscal, sin que sea óbice la aplicación de las leyes específicas y reglamentos de organización, en atención a las facultades de fiscalización de dichas autoridades.

Sustancialmente, el procedimiento de fiscalización, se regula dentro del Título Tercero, Capítulo Único, denominado: "De las Facultades de las Autoridades Fiscales", en el Código Fiscal de la Federación, bajo preceptos de carácter eminentemente procedimental, en términos del artículo 6o. del propio Código, en atención a las facultades para el ejercicio de comprobación, por medio de visita domiciliaria, revisión de gabinete y revisiones de dictamen fiscal.

En el caso de los entes fiscales de la seguridad social, sus facultades de fiscalización se regulan bajo las disposiciones establecidas en

¹⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, 2a. ed., Ed. Harla, México, 1986, p. 167.

el Código Fiscal de la Federación, con fundamento en las atribuciones de sus leyes especiales y con apoyo en reglamentos internos de organización.

El Instituto Mexicano del Seguro Social cuenta con atribuciones y facultades expresas en materia de auditoría fiscal. En ese sentido, sus contribuyentes (patrones y demás sujetos obligados) tienen obligaciones que deben cumplir para que el propio Instituto ejerza sus facultades de fiscalización, como las previstas en el artículo 15 de la Ley del Seguro Social. Asimismo, las facultades del IMSS en materia de auditoría fiscal o fiscalización están previstas en los artículos 251 y 252 de la Ley en comento.

Al igual que en el caso de las facultades de determinación y ejecución de la autoridad fiscal, el IMSS cuenta con órganos y facultades expresas para llevar a cabo de manera operativa el ejercicio de sus facultades de comprobación en estricto sentido. De esta manera, el Instituto practica las visitas domiciliarias y revisiones de gabinete en el ámbito de su competencia, a efecto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los patrones y demás sujetos obligados.

Cabe destacar, que por lo que se refiere a los medios indirectos de fiscalización, es decir, el dictamen fiscal, el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, regula tal figura jurídica bajo su Título Sexto, denominado: "Del dictamen y corrección de las obligaciones patronales", en concordancia con el artículo 16 de la Ley del Seguro Social, estableciendo los requisitos que se deben cumplir para llevar a cabo el dictamen por contador público autorizado.

Por último, se debe señalar que el marco jurídico correspondiente a las facultades de comprobación del Instituto, no se limita a los cuerpos legales antes mencionados, pues para el caso de los patrones o contribuyentes pertenecientes a la industria de la construcción, se debe fundamentar el ejercicio de las facultades de afiliación, determinación, ejecución, fiscalización y, en su caso, sancionatorias y de impugnación, con los preceptos dispuestos en el Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo Determinado.

Por lo que hace al INFONAVIT, su Ley señala en las fracciones IV y V del artículo 29, que los patrones tienen la obligación, en pri-

mer lugar, de proporcionar al INFONAVIT los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo, y en segundo lugar, de permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique dicho Instituto, las cuales se deberán sujetar a las disposiciones de su propia Ley (artículo 30), el Código Fiscal de la Federación y sus disposiciones reglamentarias.

Es importante señalar que se prevé la posibilidad de que el Instituto convenga con el IMSS la coordinación de acciones fiscalizadoras, con la finalidad de evitar la duplicidad de tales actividades.

E. Procedimiento sancionatorio y de impugnación

Se refiere a la parte contenciosa del procedimiento fiscal, mediante el cual se hace valer ante la autoridad el recurso de revocación o el juicio de nulidad, previstos en el Código Fiscal de la Federación, a esta fase también se le conoce como de impugnación o inconformidad y debe realizarse a instancia de la parte afectada, generalmente los particulares.

En el derecho positivo mexicano, la autoridad competente para conocer sobre la solución de las controversias fiscales es, en principio, el superior jerárquico de la autoridad fiscal que ha emitido el acto, así como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sobre todo por lo que hace al juicio de nulidad, sin que sea óbice, que el Poder Judicial de la Federación, a través de los tribunales que lo integran, lleve a cabo la revisión sobre la legalidad de los actos fiscales.

Rodríguez Lobato señala sobre el particular: "...el recurso administrativo es importante porque permite a la administración revisar sus actos a instancia del particular, cuando éste se considera agraviado por una resolución que estima ilegal, y si resulta fundada la inconformidad puede modificarlo o nulificarlo a fin de restablecer sin mayores dilaciones la legalidad en el ejercicio de la función administrativa".¹¹

En el IMSS, existe el recurso de inconformidad, el cual tiene sus plazos y reglas de sustanciación de procedimiento propios, mismo

¹¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, p. 250.

que se encuentra regulado en el Reglamento del Recurso de Inconformidad y tiene su fundamentado en la Ley del Seguro Social.

Dentro de dicho procedimiento también se encuentra inmerso el tema de las infracciones, sanciones y delitos fiscales, en este sentido, se delimitó dentro de la Ley del Seguro Social, un Título Sexto, "Sobre las Responsabilidades, Sanciones y Delitos", otorgando al propio Instituto la facultad de querellarse directamente ante las autoridades ministeriales, contra los contribuyentes que cometan delitos en contra de los regímenes del Seguro Social, como es el delito de defraudación fiscal.

El INFONAVIT ejerce el procedimiento sancionatorio y de impugnación, teniendo como facultad, la resolución de los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación, relativos al procedimiento administrativo de ejecución, de conformidad con el artículo 30, fracción IV de la Ley del INFONAVIT. Asimismo, el artículo 55 de la ley en cita, establece el fundamento legal de las infracciones y multas que sean impuestas a los patrones, y el artículo 57 establece el delito específico equiparable al de defraudación fiscal en términos del Código Fiscal de la Federación.

F. La facultad de atracción en el IMSS

La autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación dentro de los procedimientos administrativos previstos en la legislación y de conformidad con el principio de legalidad. Sin embargo, en razón del interés público y la trascendencia jurídica y social que pueden llegar a tener algunos asuntos o servicios públicos, en ocasiones algunas autoridades administrativas y fiscales pueden llegar a ejercer, de manera excepcional, facultades que originalmente deben ser ejercidas por otras autoridades con facultades expresas, en razón de su naturaleza jurídica y técnica. Al ejercicio de dichas facultades se conoce como: ejercicio de la facultad de atracción.

El derecho positivo mexicano reconoce la necesidad de esta facultad, estableciéndose la misma para diversos órganos de gobierno, como es el caso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (artículos 107 y 10 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, respectivamente), la Procuraduría General de la República, el Tribunal

Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (artículo 16 de su Ley Orgánica) o el IMSS.

En el IMSS existen unidades administrativas de carácter normativo y operativo. La Dirección de Incorporación y Recaudación del Seguro Social, así como sus unidades y coordinaciones normativas, están encargadas de establecer las políticas, normas, criterios y programas en materia de afiliación, recaudación y fiscalización.

Por otro lado, son las delegaciones, como órganos administrativos de carácter desconcentrado del Instituto, en términos del artículo 251-A de la Ley del Seguro Social, y las subdelegaciones, en su carácter de órganos operativos, las unidades encargadas de ejercer materialmente las facultades de comprobación normadas bajo las disposiciones emitidas por las autoridades mencionadas en el párrafo que antecede, en razón de que dichos órganos operativos están supeditados, normativamente a la Dirección de Incorporación y Recaudación del Seguro Social.

No obstante lo anterior, las facultades de comprobación fiscal de carácter operativo que deben ejercer las delegaciones y subdelegaciones del Sistema Nacional de Incorporación, Recaudación y Fiscalización del Seguro Social, pueden ejercerse a su vez, por las autoridades normativas citadas, para aquellos casos que, por su importancia y trascendencia, se amerite su intervención, en términos de lo dispuesto en el artículo 5o. del Reglamento de Organización Interna del IMSS.

De esta forma, la previsión de la facultad de atracción en el IMSS, resulta un ejemplo sobre el robustecimiento del ejercicio de las facultades de comprobación para el Instituto, como organismo fiscal autónomo, y es una figura jurídica innovadora dentro de su régimen legal vigente.

Las facultades de comprobación que se han analizado en relación con los entes fiscales de la seguridad social, en específico, las facultades de comprobación del IMSS, incluyendo aquéllas concernientes a la auditoría fiscal, representan la vigencia del carácter de organismos fiscales autónomos que les otorga la Ley, así como la importancia que concentran éstos en el desarrollo de la actividad estatal, por los servicios públicos de utilidad social que otorgan.

IV. LA IMPERIOSA NECESIDAD DE FORTALECER EL MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO DE LOS ENTES DE LA SEGURIDAD SOCIAL, HACIA EL CUMPLIMIENTO DE LA UNIVERSALIDAD DE LA SEGURIDAD SOCIAL

1. Antecedentes y evolución de la Ley del Seguro Social

El primer proyecto de Ley del Seguro Social fue el del presidente Álvaro Obregón del 4 de junio de 1921, al que le siguieron la Ley General de Pensiones Civiles de Retiro del 1 de octubre de 1925 y el Decreto que creó la Sociedad Mutualista del Seguro del Maestro del 13 de noviembre de 1928.

En 1929 se reforma la fracción XXIX del artículo 123 de la Constitución para suprimir la facultad de las legislaturas locales para expedir leyes de trabajo y se declara de utilidad pública la Ley del Seguro Social.

Después de la promulgación de la Ley Federal del Trabajo de 1931, se hicieron cinco proyectos de Ley del Seguro Social, comentando de manera anecdótica que al presidente Cárdenas le fue devuelto uno de esos proyectos por falta de fundamento actuarial (diciembre de 1938).

En 1941 y con el fin de dar cumplimiento al precepto constitucional de contar con una Ley del Seguro Social, el presidente Ávila Camacho crea la Comisión Técnica del Seguro Social, integrada por los despachos del Trabajo, Economía Nacional, Asistencia Pública, Hacienda y Crédito Público y Salubridad; así como con siete representantes de agrupaciones obreras y siete representantes patronales.

Dicha Comisión presentó al Ejecutivo el proyecto de Ley el 3 de julio de 1942, mismo que contó con la opinión favorable y el apoyo de: la Organización Internacional del Trabajo; la Primera Asamblea General de la Conferencia Interamericana de Seguridad Social, en Santiago de Chile, en 1942, y el Consejo Obrero Nacional.¹²

De esta forma la Ley del Seguro Social y con ella el IMSS, nacen 26 años después de la Constitución de 1917, es decir, en 1943, bajo el régimen del general Ávila Camacho, misma que se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el 19 de enero de ese año.

¹² *Enciclopedia de México*, 6a. ed., t. XII, 2001, pp. 7254 y 7255.

El IMSS se crea bajo este ordenamiento jurídico como un organismo descentralizado para administrar y otorgar la seguridad social, sin tener el carácter de organismo fiscal autónomo.

En la fracción II del artículo 107 se establece la facultad de recaudación de las cuotas y demás recursos del IMSS (no fiscal).

Asimismo, en el artículo 28 se le faculta para llevar a cabo auditorías a través de personal fiscalizador denominado "inspectores del Instituto" para comprobar el cumplimiento de obligaciones patronales por medio de la revisión de listas de raya (no fiscal).

En el artículo 135, la ley preveía la existencia de un documento ejecutivo (título valor) en el que se hacía constar la obligación patronal de pagar las aportaciones (derechos), el cual se exigía de forma ejecutiva ante los tribunales.

Posteriormente y ante la necesidad de reforzar el marco jurídico de actuación del IMSS, la Ley en comento se reformó en diez ocasiones, siendo las de mayor trascendencia para las facultades de comprobación del Instituto las publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 24 de noviembre de 1944 y el 28 de febrero de 1949.

En la reforma de 1944, es en la que por primera vez, se le otorga el carácter de organismo fiscal autónomo al IMSS.

Asimismo, en el artículo 135 se le faculta para determinar los créditos (aportaciones), la base de su liquidación, fijar la cantidad líquida, su percepción y cobro, incluyendo la facultad económico-coactiva a través de procedimiento administrativo de ejecución.

Dicho procedimiento administrativo de ejecución se llevaba a cabo a través de las oficinas federales de Hacienda, con base en el Código Fiscal de la Federación, siendo los jefes de las oficinas ejecutoras de Hacienda los responsables de enterar las sumas y recargos respectivos al IMSS.

La reforma de 1949 trajo consigo la facultad de determinación presuntiva del IMSS, por negarse el patrón a facilitar las inspecciones de comprobación (listas de raya) que ordenara el Instituto.

En su artículo 135 se robustece la facultad de determinar créditos (aportes), los intereses moratorios y los capitales constitutivos (todos con carácter de fiscal), la base de su liquidación, fijar la cantidad líquida, su percepción y cobro, incluyendo la facultad económico-coactiva a través de procedimiento administrativo de ejecución.

En la reforma en comento, se determinó para el procedimiento administrativo de ejecución, realizado a través de las oficinas federales de Hacienda y con base en el Código Fiscal de la Federación, que también se haría bajo las bases que fije el Instituto Mexicano del Seguro Social, quedando los jefes de las oficinas ejecutoras de Hacienda como responsables de entregar las sumas recaudadas al IMSS.

Ante los inminentes cambios económicos y sociales por los que atravesaba el país, se expide la Ley del Seguro Social de 1973, la segunda en su orden, la cual vino a establecer la observancia obligatoria de la Ley en toda la República, imponiendo la obligación a los patrones de facilitar las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto.

Se le faculta al IMSS para determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones; determinar y hacer efectivo el monto de los capitales constitutivos; practicar inspecciones y visitas domiciliarias; así como, requerir la exhibición de libros y documentos para comprobar el cumplimiento de las obligaciones legales.

En su artículo 267 se determina que el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscal.

Pero sin duda, la previsión de más trascendencia la constituyó el reconocimiento del carácter del IMSS como organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos.

Dicha Ley tuvo 17 reformas a lo largo de su existencia, siendo cuatro las de trascendencia para efectos de las facultades de comprobación del IMSS, las cuales fueron publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1981, el 28 de diciembre de 1984, el 20 de julio de 1993 y el 22 de julio de 1994.

En la reforma de 1981, se prevé que el procedimiento administrativo de ejecución se aplicará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público "o por las oficinas para cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social", aplicando el Código Fiscal de la Federación.

La reforma de 1984 estableció las facultades y atribuciones del IMSS para recaudar las cuotas, capitales constitutivos, sus accesorios y percibir los demás recursos del Instituto; establecer los procedimientos para el cobro de cuotas; determinar los créditos y las bases para la liquidación de cuotas y recargos, así como fijarlos en

cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos; así como determinar y hacer efectivos los capitales constitutivos.

Se confiere al Consejo Técnico del IMSS la atribución de establecer y suprimir delegaciones, subdelegaciones y oficinas para cobros del Instituto, señalando su circunscripción territorial.

Asimismo, se fijan las facultades y atribuciones de las dependencias que integran la estructura orgánica y funcional del IMSS: delegaciones, consejos consultivos delegacionales, subdelegaciones y oficinas para cobros, otorgándoles facultades de recaudación, fiscalización, cobro coactivo y trámite y resolución del recurso de inconformidad.

En 1993 se incluyeron como sujetos de aseguramiento a las personas físicas dedicadas al cultivo de caña de azúcar, facultándose al IMSS llevar a cabo visitas de auditoría, con el fin de comprobar si los pagos de las cuotas correspondían al número de productores de caña inscritos en el padrón. Asimismo, se le faculta al IMSS, en su carácter de organismo fiscal autónomo, para imponer y cobrar sanciones (multas) por infracciones a la Ley.

La reforma de 1994 estableció que las liquidaciones de las cuotas del seguro de retiro podrán ser emitidas y notificadas conjuntamente con las liquidaciones de las aportaciones y descuentos correspondientes al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previo convenio de coordinación con el IMSS.

Pese a la expedición de dos leyes del Seguro Social, el marco jurídico de actuación del IMSS seguía siendo endeble, había la necesidad de reforzarlo, por lo que en 1995 se publica la Nueva Ley del Seguro Social, cuya entrada en vigor se fijó hasta el 1 de julio de 1997. Dicha Ley se encuentra en vigor y únicamente ha tenido dos reformas, siendo la publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 20 de diciembre de 2001 la de mayor trascendencia.

En la Ley en comento, se establece como de observancia obligatoria en toda la República y sus disposiciones son de orden público e interés social, y otorga al IMSS, sin ninguna restricción, el carácter de organismo fiscal autónomo.

Asimismo, se establece expresamente la aplicación supletoria de la Ley Federal de Trabajo, del Código Fiscal de la Federación o del derecho común.

También se contiene la obligación de los patrones de permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el IMSS.

Se incluye la facultad al IMSS de determinar presuntivamente el importe de las cuotas obrero-patronales, cuando el patrón o sujeto obligado no cubra oportunamente el importe de las mismas o lo haga en forma incorrecta.

Se prevé la figura de la aclaración administrativa, que podrá solicitar el patrón en el caso de las cédulas de liquidación pagadas, en las que se detecten errores u omisiones que deriven en incumplimiento parcial en el pago de las cuotas, así como el derecho de los patrones a solicitar prórroga al IMSS, para el pago de los créditos adeudados (cuotas, capitales constitutivos, actualizaciones, recargos y multas).

Dentro de las facultades y atribuciones del IMSS se contienen las de determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones de los patrones, en uso de sus facultades de comprobación; ordenar y practicar visitas domiciliarias con el personal que al efecto designe y requerir la exhibición de libros y documentos, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de la Ley y demás disposiciones aplicables; revisar los dictámenes de los contadores públicos; aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones no cubiertas en tiempo; hacer efectivas las fianzas otorgadas a su favor para garantizar obligaciones de terceros; tramitar y resolver el recurso de inconformidad, así como los recursos del procedimiento administrativo de ejecución en términos del Código Fiscal de la Federación.

Se señala el carácter del IMSS, como organismo fiscal autónomo, ejerciendo sus atribuciones de manera ejecutiva y dotándolo de autonomía técnica y de gestión.

Se determina que la materia de la recaudación y administración de las contribuciones, tienen la naturaleza de aportaciones de seguridad social, por lo que recaudará, administrará, determinará y liquidará las cuotas de los seguros previstos en la Ley, ejerciendo dichas facultades sin intervención de ninguna otra autoridad.

El procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de los créditos no cubiertos oportunamente, se sujetará a las normas del Código Fiscal de la Federación, y demás disposiciones, procedimiento que se llevará a través de las unidades administrativas facultadas por el IMSS.

Con la reforma de 2001 se fortaleció el carácter del IMSS como organismo fiscal autónomo, siendo un gran avance dentro del derecho positivo mexicano.

2. Hacia el fortalecimiento del marco jurídico tributario de los entes de la seguridad social, en torno de la universalidad

Los entes de seguridad social ejercen actualmente sus facultades de comprobación fiscal, a través de la integración e interpretación de la legislación fiscal en el ámbito de su competencia.

Dichos entes tienen como objetivo llevar a cabo la realización de sus funciones públicas bajo dos vertientes: la primera, y seguramente la más importante, cumplir con la administración y organización del sistema de seguridad social de México, a fin de garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia, los servicios sociales de carácter individual y colectivo, el otorgamiento de pensiones y el derecho a la vivienda, es decir, cumplir con el principio de la universalidad de la seguridad social.

La segunda, la instrumentación de las acciones necesarias para llevar a cabo el ingreso y administración de las aportaciones que integran el régimen financiero de dichos entes, dentro del cual se incluye la previsión y ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, robusteciendo el marco jurídico existente o creando uno *ad hoc*.

Las leyes especiales que regulan orgánica y funcionalmente a los entes de seguridad social, principalmente se avocan a la regulación de los seguros especiales y derechos que deben otorgarse a los trabajadores, a sus beneficiarios y, en última instancia, a la sociedad, ocasionando que dichas leyes, constituyan marcos jurídicos limitados para la regulación de las disposiciones financieras, sobre todo de carácter fiscal, que sirvan para instrumentar los medios de ingreso bajo las necesidades específicas que requieren estos entes, en su carácter de organismos fiscales autónomos.

El 21 de diciembre de 2001, como se ha apuntado con anterioridad, se publicaron para el IMSS una serie de reformas y adiciones a su Ley, reforzando el marco jurídico del Instituto en su calidad de organismo fiscal autónomo, medida que no podía esperar más en atención al marco normativo hasta entonces vigente en la materia, el

cual no era del todo suficiente y adecuado para que se administrara la contribución denominada "aportaciones de seguridad social".

Con una reforma de tal envergadura se pretende que la autoridad realice un mayor esfuerzo interno para mejorar la recaudación y hacer más eficiente la administración de los recursos de que dispone, adecuando la infraestructura administrativa y orientando al IMSS hacia la prestación de servicios con mayor calidad y calidez humana. Este tipo de reformas son preferibles, desde todos los puntos de vista, a que se proponga un incremento de las contribuciones.

A partir de las reformas en comento que vinieron a robustecer el ejercicio de las facultades de comprobación del IMSS como organismo fiscal autónomo, se originó la expedición de una serie de disposiciones reglamentarias en la materia, desde dos puntos de vista:

1. La aplicación de las normas de la Ley del Seguro Social bajo esquemas específicos en atención a las necesidades del Instituto.
2. La previsión de nuevos órganos y facultades para poder hacer frente a los nuevos esquemas de comprobación fiscal del mismo.

Por sí misma la reforma a la Ley del Seguro Social no era suficiente, por lo que se publicó el 1 de noviembre de 2002 en el *Diario Oficial de la Federación*, un nuevo Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, el cual tiene como objetivo reglamentar las disposiciones sustantivas de la Ley del Seguro Social sobre las atribuciones de incorporación, determinación, recaudación, fiscalización y sanciones, competencia del Instituto, de las cuales nos hemos ocupado en el apartado anterior.

También hacía falta fortalecer un nuevo esquema orgánico del Instituto, por lo que el 19 de junio de 2003, se publicaron una serie de reformas a su Reglamento de Organización Interna, en las cuales se previeron nuevas unidades administrativas para el especial ejercicio de las atribuciones del Instituto y el cumplimiento de sus funciones públicas y sociales, bajo facultades específicas en materia de planeación fiscal, incorporación al régimen del Seguro Social, determinación y cobro de cuotas obrero-patronales, y de auditoría fiscal.

Sin embargo, y pese a las nuevas atribuciones y facultades en materia de comprobación fiscal del IMSS, existen todavía limitaciones en cuanto a su integración, tanto en su Ley, como en sus reglamentos, necesariamente se continúa con la aplicación supletoria del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones reglamentarias, en términos del artículo 9o. de la propia ley; y, la integración propia de las disposiciones fiscales que son competencia del IMSS.

Por ello es difícil conocer cuáles disposiciones del Código Fiscal de la Federación aplican en atención a las normas específicas de la Ley del Seguro Social y sus reglamentos, así como el alcance de éstas.

Lo anterior resulta de relevancia, ya que el hecho de que los entes de seguridad social no cuenten específicamente con un "ordenamiento tributario integral" aplicable a ellos, hace que cada vez que se reforme el Código Fiscal de la Federación, se pueda ver afectado en la recaudación y administración de las aportaciones de seguridad social, y se obstaculice indirectamente el cabal cumplimiento del principio de universalidad de la seguridad social.

Las continuas reformas al Código Fiscal de la Federación, no son acordes o provocan problemas de interpretación al ser trasladados al ámbito de las aportaciones de seguridad social, provocándose que existan casos en los que se suscite conflicto de leyes en la materia, teniéndose que buscar la solución en la interpretación e integración de la norma fiscal, cuando ello es posible.

A. Integración e interpretación de la legislación fiscal competencia del IMSS

El IMSS cuenta con un marco normativo específico para el ejercicio de sus facultades de comprobación fiscal, así como para la organización de su estructura normativa y operativa que ejerce dichas facultades. Sin embargo, existe una limitación en la regulación de las figuras jurídicas fiscales en tales ordenamientos, lo que provoca que las autoridades del Instituto, como los patrones y demás sujetos obligados tengan que llevar a cabo para la aplicación de la Ley del Seguro Social, la interpretación e integración de la legislación fiscal competencia del propio Instituto, con base en la aplicación supletoria del Código Fiscal de la Federación y sus disposiciones reglamentarias, en términos del artículo 9o. de la ley en cita.

En este contexto, en el artículo 9o. de la Ley del Seguro Social, se dispone una aplicación estricta de la norma, pero también, se hace referencia a la aplicación supletoria de otras disposiciones jurídicas:

“Artículo 9. Las disposiciones fiscales de esta ley que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas las normas que se refieren al sujeto, objeto, base de cotización y tasa.

A falta de norma expresa en esta ley, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, del Código o del derecho común, en ese orden, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del régimen de seguridad social que establece esta ley.

[...]”¹³

En este sentido, la interpretación jurídica y la integración de la ley, son dos conceptos e instrumentos jurídicos distintos que tienen como finalidad común la aplicación correcta de la norma jurídica.

La interpretación, desde el punto de vista doctrinario, consiste en el método de investigación jurídica sobre el contenido de la voluntad del legislador, es decir, qué quiso normar éste y los fines que buscaba. “Para que haya interpretación debe existir un precepto jurídico que en alguna forma pueda cubrir las circunstancias imprevistas”.¹⁴ La interpretación jurídica puede ser de carácter judicial, doctrinal o administrativa, según quién tenga que realizar la interpretación de la ley. Asimismo, la interpretación puede ser de carácter exegetico o gramatical; de manera libre buscando dar las soluciones más justas conforme a los principios generales del derecho; o bien, a través del uso de la costumbre y la realidad histórica cambiante.

Sin embargo, en ocasiones no existe una norma que sea aplicable a un caso concreto, razón por la cual, a través de la analogía, mayoría de razón o remisión expresa, se lleva a cabo la integración de los textos legales. De esta manera, la integración es entendida como un proceso que tiene por objeto llenar las lagunas legales, incluyendo

¹³ Ley del Seguro Social (vigente).

¹⁴ VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al estudio del derecho*, 10a. ed., Porrúa, México, 1993, p. 254.

en el campo de la aplicación de la norma, presupuestos de hecho no previstos en la misma, pero que se encuentran en relación de afinidad con los en ella contemplados.¹⁵

De lo anterior, se puede afirmar que en materia fiscal de la seguridad social, los artículos 5o. y 9o. del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Seguro Social, respectivamente, distinguen entre la aplicación estricta de las normas sustantivas fiscales, las cuales no admiten interpretación jurídica, y la interpretación e integración de las normas adjetivas fiscales bajo un marco de supletoriedad sobre cuerpos legales aplicables expresamente.

Es así que, en el caso de la legislación fiscal competencia del IMSS, a propósito de la aplicación del procedimiento tributario administrativo (norma de carácter adjetivo), existe la posibilidad de que se presenten problemáticas de integración e interpretación para la correcta aplicación de las disposiciones fiscales, lo cual genera incertidumbre y responsabilidad administrativa para el Instituto, como organismo fiscal autónomo; así como una inseguridad jurídica para los patrones que cotizan a éste y demás sujetos obligados.

La problemática referida se traduce en un conflicto de leyes que trae consigo:

1. Incertidumbre sobre la vigencia o derogación tácita (total o parcial) de aquellas normas fiscales de carácter adjetivo del Código Fiscal de la Federación, que se deben aplicar por supletoriedad en términos del artículo 9o. de la Ley.
2. Alcance en cuanto a la aplicación de las normas fiscales contenidas en el Código Fiscal de la Federación, en función de las disposiciones reglamentarias que nacen y se aplican con fundamento en la Ley del Seguro Social y su Reglamento.

El conflicto de las leyes en comento, ha dado lugar que para instituciones que cuentan con las mismas características se tenga que aplicar diferente normatividad, tal es el caso de la autorización del pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades; la condonación de

¹⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 12a. ed., Porrúa, México, 1983, p. 69.

créditos fiscales a favor del Instituto; los casos de la corrección fiscal; y el dictamen fiscal.

El análisis que se vierte sobre los planteamientos descritos no representa una solución a los mismos, sino más bien, son consideraciones que pretenden constituir pautas que generen la discusión jurídica y la generación de trabajos, con el objeto de dar soluciones a dichos planteamientos. Asimismo, los casos que se plantean son sólo algunos ejemplos de los que existen, pero que basta con ellos para señalar la problemática.

a. De la autorización del pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones

El Código Fiscal de la Federación y la Ley del Seguro Social, regulan la figura jurídica de la autorización del pago a plazo, bajo términos, condiciones y prohibiciones diferentes.

El artículo 40-C de la Ley del Seguro Social establece la posibilidad de que los patrones puedan solicitar al Instituto la autorización de prórroga para el pago de créditos fiscales. Dicha previsión se ve reforzada con lo que establece el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, el que en su artículo 133 regula las solicitudes de autorización de pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, bajo reglas especiales, entre otros, en los aspectos siguientes:

1. En cuanto a la obligación de garantizar el interés fiscal.
2. Términos especiales para la autorización del pago (20 días hábiles para conceder dicha autorización).
3. Cancelación de los convenios.
4. Rehabilitación de los convenios.
5. Causas especiales de rescisión de los convenios de autorización.

En cambio, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 66, establece la autorización del esquema de pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, bajo las siguientes previsiones especiales:

1. Posibilidad de reducción de la tasa de recargos.
2. Bonificación por pago oportuno.

3. No existe rehabilitación de convenios.
4. Plazos especiales para otorgar la garantía del interés fiscal.

b. De la condonación de créditos fiscales

Esta figura es una forma de extinción de la obligación fiscal, la cual constituye una facultad discrecional para la autoridad fiscal. Su fundamento primario se encuentra en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.

A este respecto, el artículo 146-B del citado Código prevé, para el caso de los contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, la facultad discrecional de que las autoridades fiscales puedan condonar parcialmente aquellos créditos fiscales que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inició el propio procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la Ley respectiva y el propio Código Fiscal.

Por su parte, el artículo 40-F de la Ley del Seguro Social establece como obligación para el Instituto la imposibilidad de condonar, total o parcialmente, las cuotas obrero-patronales y sus accesorios, por lo que, se estima, existe un conflicto de aplicación sobre la condonación para los comerciantes sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, entre el régimen contributivo general y el régimen especial correspondiente a las aportaciones de seguridad social, en la inteligencia de que, en ambos casos, el sujeto pasivo (el comerciante) se determina y paga créditos fiscales ante ambas autoridades fiscales (Servicio de Administración Tributaria e IMSS).

En este sentido, se considera que existe un supuesto conflicto de leyes en el espacio entre la aplicación del artículo 146-B del Código Fiscal de la Federación y el artículo 40-F de la Ley del Seguro Social, justificándose la no posibilidad de condonación por parte del Instituto, atendiendo a la naturaleza jurídica especial de las aportaciones de seguridad social, en aras del interés público y social propios de esta clase de contribuciones.

c. De la corrección fiscal

El Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, prevé den-

tro de su Título Sexto, Capítulo VII (arts. 178 al 182), la posibilidad de que los patrones y demás sujetos obligados puedan regularizar su situación fiscal ante el IMSS, mediante la corrección "espontánea" o por "invitación" del Instituto, con la posibilidad de no pagar multas, no ser sujetos de visitas domiciliarias por los periodos corregidos y la no emisión de cédulas de liquidación por diferencias derivadas del procedimiento de verificación de pago de cuotas obrero-patronales, también por los periodos corregidos.

Sin embargo, para el caso de los contribuyentes que deseen corregir su situación fiscal durante la revisión de gabinete o escritorio, o durante el desarrollo de una visita domiciliaria, la Ley del Seguro Social y el Reglamento antes comentado no prevén nada sobre el particular, motivo por el cual se aplican supletoriamente las disposiciones que, sobre el caso que ocupa, se encuentran previstas en el Código Fiscal de la Federación.

Es decir, para una misma figura jurídica, "la corrección fiscal", se aplican normas jurídicas contenidas en ordenamientos jurídicos distintos, que en última instancia al existir reglas diferentes para la misma figura en cada uno de estos ordenamientos, provoca una regulación muy diferente de la misma, toda vez que, hay plazos distintos para la recepción de la documentación que sustente la corrección, para requerir información o documentos adicionales, para su validación y en última instancia para, en su caso, determinar diferencias.

De esta manera, el procedimiento de corrección fiscal ante el Instituto se lleva bajo dos ordenamientos jurídicos distintos, según sea el propio contribuyente quien detecte las irregularidades a su cargo o bien, sea el Instituto quien las detecte (visitas domiciliarias o revisión de gabinete).

Esto se estima que ocasiona para el contribuyente una regulación administrativa excesiva, por los procedimientos que debe observar o cumplir según el tipo de contribución, que impide el cumplimiento de la obligación fiscal con mayor oportunidad.

d. Del dictamen fiscal

En el dictamen fiscal existe una regulación distinta por parte del Código Fiscal de la Federación y la Ley del Seguro Social, en cuanto a los sujetos pasivos obligados a dictaminarse ante la autoridad fiscal.

El artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación establece las hipótesis normativas bajo las cuales las personas físicas con actividades empresariales, así como las personas morales deben presentar dictamen de sus estados financieros por contador público autorizado en términos del artículo 52 del citado Código, bajo los criterios del monto de ingresos, participación social, consolidación, fusión y liquidación, entre otros.

Asimismo, el artículo 32-A en comento, prevé la posibilidad de que las personas que no estén obligadas a dictaminar sus estados financieros, lo puedan hacer de manera optativa. Sea de manera optativa u obligatoria, los contribuyentes presentan su dictamen bajo las disposiciones del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, otras aplicables, las de su Reglamento y las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 16 de la Ley del Seguro Social establece como regla especial, la obligación de que los patrones, de conformidad con el Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, que cuenten con un promedio anual de trescientos o más trabajadores en el ejercicio inmediato anterior, presenten dictamen por contador público autorizado bajo las reglas contenidas en el Reglamento citado, al margen de la posibilidad de dictaminarse optativamente.

Es decir, para el mismo contribuyente existen dos marcos jurídicos fiscales distintos, según se trate de contribuciones generales o de aportaciones de seguridad social, bajo un entorno disperso de las disposiciones fiscales en la materia.

Como se desprende de lo anterior, se estima que el régimen fiscal del Seguro Social requiere de ordenamientos legales y reglamentarios específicos para la regulación de las facultades fiscales de la autoridad y para las obligaciones a cargo de sus contribuyentes, en razón de la naturaleza jurídica de que gozan las aportaciones de seguridad social que administra y los sujetos que aportan y se benefician por las funciones públicas a cargo del Instituto.

Por otra parte, se podría pensar que los supuestos antes planteados no representan un problema de las facultades de comprobación del Instituto como organismo fiscal autónomo, sin embargo, éste debe interpretar e integrar los textos legales de su competencia, para llevar a cabo el correcto ejercicio de sus facultades de comprobación,

es decir, los supuestos planteados muestran diversas consideraciones de los problemas de interpretación e integración para la aplicación de la ley fiscal, en el ejercicio de las referidas facultades de comprobación.

e. Otras disposiciones

Por otra parte, existen importantes diferencias entre las disposiciones tributarias del propio Instituto en relación con las demás leyes tributarias federales, como se puede apreciar, a manera de ejemplo, en los siguientes casos:

- Los plazos previstos en los artículos 46, 46-A, 48 y 50 del Código Fiscal de la Federación, para llevar a cabo los procedimientos de visita domiciliaria y revisión de gabinete, así como la determinación de créditos fiscales a partir de la revisión practicada, obedecen a las formas y tiempos de determinación de las contribuciones en general; en cambio, en el caso de las aportaciones de seguridad social, tomando en consideración su naturaleza jurídica especial, que se aparta de las características de las demás contribuciones, para su determinación, liquidación y entero se debe seguir un procedimiento diferente, que se basa, entre otras cuestiones, en la época de pago, por cada trabajador, por los distintos seguros, etcétera.

Es por ello, que los plazos previstos para las demás contribuciones (impuestos federales), dentro de los procedimientos de visita domiciliaria y revisión de gabinete, no toman en cuenta las características propias o especiales de las aportaciones de seguridad social.

- Para que proceda la “reconsideración administrativa” prevista en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, se exige que la resolución administrativa no sea favorable al particular, se haya emitido por una autoridad fiscal inferior, se demuestre fehacientemente que haya sido dictada en contravención a las disposiciones fiscales, que el contribuyente no hubiere interpuesto medios de defensa y hubiere transcurrido el plazo para presentarlos (resolución firme). Como se puede apreciar, el contribuyente puede solicitar esta reconsideración administrativa,

sin que sea óbice el que hayan transcurrido los términos para interponer algún medio de defensa.

En cambio, la “aclaración administrativa” prevista en el artículo 39-D de la Ley del Seguro Social exige, para su procedencia, se haga valer dentro de los cinco días hábiles siguientes a la notificación de la resolución de determinación y liquidación del crédito fiscal correspondiente, y que la solicitud de aclaración se presente ante la misma autoridad fiscal que emitió dicha resolución.

- En materia de devoluciones de impuestos, derechos y contribuciones de mejoras, por pagos de lo indebido, el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación señala que, en los casos que la autoridad fiscal efectúe las devoluciones fuera del plazo legal (40 días hábiles contados a partir de la presentación de la solicitud de devolución), las autoridades fiscales (Servicio de Administración Tributaria) deben pagar intereses.

En cambio, tratándose de devoluciones de aportaciones de seguridad social enteradas sin justificación legal al IMSS, éste no tiene obligación de pagar intereses, en los casos que proceda la devolución, tal y como lo establece expresamente el artículo 299 de la Ley del Seguro Social.

- Respecto de la “caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales”, distintas a las del IMSS en su carácter de organismo fiscal autónomo, prevista en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, establece que su ejercicio se extingue en los plazos de cinco a diez años, según sea el caso. En cambio, las facultades de comprobación fiscal del Instituto por caducidad, se extinguen únicamente en el plazo de cinco años, en términos del artículo 297 de la Ley del Seguro Social.
- Dentro de los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación, el artículo 116 establece como medio de defensa contra la notificación de resoluciones definitivas y actos de autoridades fiscales federales el recurso de revocación, el cual puede ser interpuesto de manera optativa, en un plazo de 45 días, siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución correspondiente, y bajo la sustanciación del procedimiento administrativo previsto en el referido Código Fiscal de la Federación.

En cambio, el artículo 294 de la Ley del Seguro Social establece que los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados y sus beneficiarios, podrán recurrir en inconformidad los actos definitivos del Instituto, en la forma y términos que disponga el Reglamento del Recurso de Inconformidad, teniendo el afectado un plazo de quince días para presentar el citado recurso.

f. Normas especiales en materia fiscal del IMSS

Deben tenerse en cuenta las disposiciones especiales relativas a figuras jurídicas que contiene el marco jurídico de la seguridad social y que son de aplicación exclusiva para dicho régimen, al margen de la problemática de interpretación e integración que existe entre la aplicación de la Ley del Seguro Social y el Código Fiscal de la Federación, en atención a la supletoriedad del último sobre la primera.

1) Auditoría en materia de la construcción

Un ejemplo de estas normas especiales lo constituye el Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo Determinado, que regula para el caso de las facultades de auditoría fiscal del Instituto en la materia, dentro de su artículo 18, un procedimiento especial, el cual se asimila a la revisión de gabinete o escritorio, prevista en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, este procedimiento establece plazos especiales para el contribuyente, como es el caso de la entrega de la documentación o de los elementos necesarios para determinar el número de trabajadores, días trabajados y salarios devengados, que permitan precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones incumplidas, así como facultades de determinación de créditos omitidos y su liquidación bajo un procedimiento específico en atención a los elementos y factores en materia de construcción.

2) Procedimiento de enajenación de bienes adjudicados al IMSS

Otro supuesto, es el previsto en el párrafo segundo del artículo 291 de la Ley del Seguro Social, hipótesis que prevé la enajenación de

los bienes que el Instituto se adjudique, con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, en los términos y condiciones que al efecto señale el Reglamento específico que al efecto se expida, a diferencia del procedimiento que se aplica por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en cumplimiento de la Ley Federal de Administración y Enajenación del Bienes del Sector Público, a través del organismo descentralizado denominado Sistema de Administración y Enajenación de Bienes, o bien, en atención a la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación y su Reglamento, en los casos especiales que se prevén en dichas disposiciones.

Todo lo anterior, entre otras razones, justifica la necesidad de que, a través de un marco jurídico propio e integral de carácter fiscal, se robustezcan las facultades de comprobación del Instituto y demás entes fiscales, para un mejor cumplimiento de las atribuciones que tiene por ley encomendadas, estableciéndose éste, ya sea dentro un cuerpo legal específico y *ad hoc* a las necesidades financieras del IMSS, o bien, dentro de la propia Ley del Seguro Social, en un apartado específico, con la finalidad de colmar las lagunas de los textos legales de carácter fiscal competencia del Instituto, y llevar a cabo la aplicación de la norma jurídica bajo una interpretación e integración más sencilla y eficaz.

La propuesta de un marco jurídico propio e integral (tanto sustantivo como adjetivo), o bien, dentro de la propia Ley del Seguro Social, haría que el quehacer del Instituto fuera más eficaz y eficiente, facilitándole que sus actos estuvieran mejor motivados y fundados y, en consecuencia, se estima que se otorgaría al particular mayor certeza jurídica en la emisión de los actos administrativos bajo la figura de la simplificación administrativa de los procedimientos fiscales de comprobación.

Una propuesta de esta magnitud significa la realización de una tarea legislativa encaminada a fortalecer con mayor medida, las normas sustantivas fiscales y las facultades de comprobación fiscal de los entes de seguridad social, en la lógica de seguir una línea encaminada al cumplimiento del principio de "Universalidad de la seguridad social", como garantía de inclusión de todos los habitantes del país, sin distinciones de relación laboral, condición social o lugar de residencia.

B. Universalidad de la seguridad social

México inicia el siglo XXI enfrentando grandes y difíciles retos. En los últimos 30 años el país ha acumulado rezagos, que se concentran en comunidades rurales y en la periferia de las grandes ciudades, siendo la causa la pobreza extrema.

Es por ello que se necesitan llevar a cabo acciones altamente efectivas, pero que sean accesibles financieramente para abatir la pobreza.

En materia de salud se han tenido que atacar problemas emergentes ocasionados por enfermedades infecciosas, desnutrición, problemas materno-infantiles, enfermedades no transmisibles y lesiones, siendo las causas de estos males el sedentarismo, el consumo de tabaco y alcohol, la inseguridad pública y vial, la violencia intrafamiliar y el deterioro de la familia.

La población en nuestro país ha crecido más de siete veces, en 1900 se contaban 13.5 millones de habitantes y en el año 2000 sumaron 97.5 millones de habitantes.

La tasa de mortalidad en general ha decrecido, en 1900 se registraban 35 muertes por cada mil habitantes, en el 2000 solamente ocurren 4.5 muertes. La mortalidad infantil en 1900 era de 200 muertes por cada 1,000 nacimientos, en el 2000 se registraron 26 muertes únicamente.

También el promedio de vida de la población se ha incrementado, en 1940 los hombres vivían 40 años y las mujeres 42, en la actualidad los hombres llegan a vivir 70 años y las mujeres 72.

Existen otros factores que inciden en la seguridad social, como el descenso en la velocidad de reproducción de la población, ocasionada por los programas de planificación familiar, lo que desemboca en el envejecimiento de la población, existiendo en 1970 el 4% mayores de 65 años, pronosticándose que en el año 2025, la población adulta alcanzará el 10% del total de la población.

Anualmente entre dos y tres millones de familias emplean más de la tercera parte de su ingreso para hacer frente a los gastos de salud, por lo que el 21% de los mexicanos tiene problemas para pagar su atención médica.

De esta forma, es necesario transitar hacia una economía moderna, con instituciones sólidas, con base en un sistema de salud finan-

ciamente justo y viable. Se está cumpliendo con la seguridad social pero hacen falta recursos.

Es necesario conjugar los factores reales de poder políticos, culturales, sociales, religiosos, económico-financieros (laborales, presupuestarios y fiscales) y jurídicos, con miras a la universalidad de la seguridad social.

Se ha definido a la universalidad de la seguridad social, como el conjunto de instituciones, normas y procedimientos, para que una persona goce de una calidad de vida integral, mediante la cobertura de diversas contingencias, especialmente salud, capacidad económica y vivienda.

Es así, que con las reformas a la Ley del Seguro Social publicadas en el año 2001, con las nuevas disposiciones reglamentarias que devienen de la misma, incluyendo las facultades de comprobación, se marca la tendencia de México hacia el cumplimiento del principio de universalidad de la seguridad social, el cual consiste en garantizar la protección social y la calidad de vida de todas las personas residentes en un país, sin ninguna discriminación, en cualquier etapa de su vida.

Bajo tal contexto, la norma especial debe proponer la protección sobre los riesgos generales que cubre el seguro social: enfermedad; maternidad; riesgos de trabajo; vejez; muerte; invalidez; asignaciones familiares de diversa índole; y desempleo.

En este sentido, actualmente la Ley del Seguro Social comprende un régimen obligatorio bajo los seguros de: riesgos de trabajo; enfermedades y maternidad; invalidez y vida; guarderías y prestaciones sociales; retiro y cesantía en edad avanzada y vejez, estableciendo la clara tendencia hacia el cumplimiento del citado principio de universalidad, el cual marca la pauta en el desarrollo de las instituciones de seguridad social en el mundo, como es el caso de países como España, Estados Unidos de América, Suecia, Uruguay y Colombia, entre otros.

No obstante, las acciones para la reestructuración de la seguridad social en México no han terminado, es así que deben incluir esquemas integrales que permitan el desarrollo de los instrumentos necesarios para garantizar la viabilidad del régimen financiero de la seguridad social, como resulta el robustecimiento del marco jurídico de los organismos fiscales autónomos en nuestro país.

Sin embargo, a efecto de cumplir con los principios de la seguridad social consistentes en la universalidad, eficiencia, solidaridad, integridad y unidad, se considera la necesidad de articular las políticas, instituciones y procedimientos tributarios, bajo la propuesta de la estructura normativa antes comentadas, a fin de alcanzar los objetivos del seguro social y el cumplimiento de los derechos subjetivos del gobernado en la materia.

C. Consideraciones sobre el ejercicio de las atribuciones fiscales de los entes de la seguridad social, a través de un ente fiscal autónomo

Como ha quedado indicado en el apartado anterior, es digno de reflexionar sobre la conveniencia de que los entes de la seguridad social en México cuenten en el ejercicio de sus atribuciones como autoridades fiscales, con un cuerpo normativo (formal y materialmente a nivel de ley) que dé certeza y seguridad jurídica a los sujetos pasivos de la contribución que administra, sobre cuál es la norma sustantiva y adjetiva que debe aplicarse a cada una de las situaciones jurídicas o de hecho que prevea la ley.

Aunado a lo anterior, se estima que también vale la pena analizar si como una medida de apoyo a los sujetos obligados al pago de aportaciones de seguridad social y en aras de que los organismos fiscales autónomos trabajen con una mayor homogeneidad, eficacia y eficiencia en la recaudación, fiscalización y en general, en la administración de dichas contribuciones en busca de la universalidad de la seguridad social, es factible que en México se cuente con un ente fiscal de la seguridad social, sin dejar de reconocer las ideas que sobre el particular ha expresado el maestro Javier Moreno Padilla.¹⁶

Es de mencionarse que la autoridad fiscal más importante del país, después del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la constituye el IMSS, en su carácter de organismo fiscal autónomo.

¹⁶ Ponencia dictada por Javier Moreno Padilla, en el VII Congreso Nacional de la "Academia Mexicana de Derecho Fiscal", en la mesa III, "Futuro de la seguridad social en México", intitulada "SAT de la seguridad social".

Las atribuciones del IMSS como órgano fiscal autónomo se fortalecieron en materia fiscal con motivo de las reformas que sufrió su Ley en diciembre de 2001. A pesar de que con anterioridad ya era considerado como un organismo fiscal, muchas de las medidas que en materia tributaria se tomaban eran colmadas a través de los diversos acuerdos que su Consejo Técnico emitía haciendo interpretaciones jurídicas, pero al fin y al cabo, sólo se colmaban lagunas.

Adicionalmente, el IMSS ha demostrado su eficiencia en la captación de los ingresos por cuotas obrero-patronales, manteniendo índices de recuperación importantes, lo cual lo ubica como un organismo fiscal de alta eficiencia, además de que tiene autonomía en materia de gestión tributaria y técnica, de forma tal que cumple sus atribuciones de manera ejecutiva con total independencia en las materias de recaudación, administración de sus propias contribuciones, y régimen presupuestal, amén de poder determinar y liquidar, en su caso, las cuotas de los seguros que tiene a su cargo.

Por otra parte, considerando que el IMSS actualmente maneja en su base de datos un promedio de 800 mil patrones, 12 millones de asegurados y 55 millones de derechohabientes, lo ubica como la primera institución de seguridad social en el país, teniendo cobertura de servicios en todas y cada una de las ciudades y puntos estratégicos del país.

Dentro de la estructura del IMSS, la Dirección de Incorporación y Recaudación del Seguro Social es la unidad administrativa responsable de la recuperación de las cuotas obrero-patronales que representan el principal ingreso del Instituto para cubrir los servicios y prestaciones a los trabajadores y sus beneficiarios, que por ley está obligado, así como la recaudación de las cuotas y aportaciones del seguro de Retiro y Cesantía y Vejez, para ser acreditadas en las cuentas individuales de los trabajadores administradas por las afores, lo cual se realiza mediante su estructura operativa conformada por 133 subdelegaciones, 37 delegaciones y cuatro direcciones regionales.

Por otra parte, los institutos que tienen a su cargo la realización de la seguridad social, requieren de mayores recursos y de renovar su capacidad real para programar con certidumbre su desarrollo para el largo plazo. Es por ello que se estima que un ente fiscal de la seguridad social podría contribuir a la optimización de los recursos, sin perjuicio de dotar a dicho ente, tanto de los recursos materiales, así

como de las herramientas informáticas que le permitan recaudar y fiscalizar con oportunidad las aportaciones de seguridad social a cargo de los patrones y los trabajadores, a fin de crear una cultura de pago voluntario y oportuno, para así poder contar con los recursos económicos que permitan la viabilidad operativa de las instituciones, al igual que la del propio ente.

Los seguros que integran a la seguridad social en México son siete: Enfermedades y Maternidad; Riesgo de Trabajo; de Invalidez y Vida; Guarderías; de Retiro; Cesantía y Vejez, y Vivienda.

De los siete seguros, los seis primeros, que representan el 77.7% de la seguridad social, son administrados o están bajo la responsabilidad directa del IMSS y el séptimo de ellos, que representa el 23.3%, es administrado bajo la responsabilidad del INFONAVIT.

En este sentido, actualmente y desde julio de 1997, el IMSS coadyuva con el INFONAVIT, compartiendo la base de datos de patrones y trabajadores afiliados al IMSS, a fin de llevar a cabo el cálculo de las obligaciones correspondientes al seguro de vivienda, además de prestar al propio INFONAVIT, el servicio de entrega de sus propuestas de pago bimestral al sector patronal. Entiendo que, este convenio de servicios ha permitido al INFONAVIT incrementar la captación de sus ingresos por aportaciones de vivienda.

Considerando la trascendencia política, jurídica, desde el marco constitucional, y social que tiene el régimen que nos ocupa, se estima debe analizarse seriamente la posibilidad real de contar con un "ente fiscal de la seguridad social", el cual goce de autonomía técnica, operativa y funcional, bajo la descentralización administrativa en su organización y funciones, previendo, a través del proceso legislativo, la posibilidad de que el mismo cuente con personalidad y patrimonio propios para la mejor captación, administración y supervisión de los recursos que ingresen por concepto de aportaciones de seguridad social, en aras del cumplimiento de la garantía constitucional de la seguridad y previsión social de los trabajadores del Estado mexicano plasmada en el apartado A, del artículo 123 constitucional.

Es necesario advertir que innegablemente se deben tomar en cuenta aspectos de forma y fondo, tales como derogaciones que debieran hacerse a diversos ordenamientos jurídicos (reglamentos de organización interna de los institutos que hoy en día realizan las funciones fiscales en materia de seguridad social; valorar la conveniencia y tal

vez necesidad de reformar sus leyes sustantivas, así como los acuerdos administrativos del Ejecutivo y de sus órganos de gobierno sobre el particular, entre otros ordenamientos); tener cuidado en las referencias y atribuciones que en distintos ordenamientos se hagan al IMSS para que se entiendan conferidas al nuevo ente fiscal; regular lo relativo a los recursos administrativos, juicios y amparos que estén en trámite; prever lo relativo a la capacitación permanente, tomando en consideración principios de igualdad de oportunidades, de especialización, profesionalización, retribuciones y prestaciones, integridad y conducta adecuada de los servidores públicos que lo llegarán a integrar (Servicio Civil de Carrera).

Asimismo, se tendrían que respetar los derechos de los trabajadores, no pudiendo en ningún caso ser afectados por la nueva organización; tendría que preverse su órgano de gobierno, duración y la forma y términos de designación los integrantes.

En virtud de lo anterior, en un mundo moderno y globalizado como en el que vivimos, es cada vez más evidente que la descentralización responsable y cuidadosa, basada en criterios de eficacia, respeto a la autonomía y equidad, rinde mayores frutos que la concentración de funciones, facultades y recursos, al mismo tiempo que facilita el ahorro de recursos, la eficacia y el desarrollo sustentable.

Para que un país tenga éxito en un nuevo esquema tributario mundial, es necesario contar con entes ágiles, responsables, con capacidad de respuesta y herramientas para enfrentar los retos que impone el desarrollo, así como con ordenamientos jurídicos claros que den certeza jurídica al gobernante y gobernado.

V. CONCLUSIONES

1. A través de la historia de nuestro país, ha estado presente la institución de la seguridad social, al principio de manera incipiente, desde las épocas prehispánica, colonial e independiente, con miras a la protección de uno de los derechos fundamentales de los mexicanos, la salud.

2. El artículo 123 de la Constitución de 1917 fue el punto de partida para la creación de los entes encargados de proporcionar el servicio público de la seguridad social, los que hoy en día son verdade-

ros organismos fiscales autónomos, cuya actuación se desarrolla bajo un marco jurídico especial.

3. Para la consecución de su objeto; la seguridad social, los organismos fiscales autónomos del Estado mexicano, el IMSS y el INFONAVIT, cuentan con facultades y atribuciones en materia de comprobación fiscal, para llevar a cabo la recaudación de sus contribuciones de seguridad social y aportaciones de vivienda, respectivamente, de conformidad con las leyes especiales que los regulan.

4. Dichos organismos fiscales autónomos deben ejercer las facultades de comprobación dentro del procedimiento tributario administrativo o fiscal, el cual se integra por las fases de planeación fiscal; determinación de la contribución; ejecución y pago; fiscalización o auditoría fiscal; y sancionatorias y de impugnación, bajo los principios generales del derecho y aquellos principios especiales directamente aplicables a la contribución y al procedimiento fiscal, teniendo como objetivo: el cumplimiento de la obligación prevista en la legislación fiscal.

5. Es importante mencionar, que la adecuación al marco jurídico especial del IMSS que se ha venido llevando a cabo desde la primera Ley del Seguro Social en 1943, ha tenido un momento culminante con las reformas de diciembre de 2001 a la vigente Ley de 1997, así como las realizadas al Reglamento de Organización Interna del Instituto y la publicación del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, que tienden a robustecer las facultades de comprobación fiscal del IMSS, como un paso más en la tendencia de México en el cumplimiento de los principios de universalidad e integridad de la seguridad social, con base en nuevos esquemas de comprobación fiscal para mejorar la recaudación y hacer más eficiente la administración de los recursos, adecuando su infraestructura administrativa, a través de la creación de unidades administrativas de carácter normativo y de operación desconcentrada, en materia de planeación fiscal, incorporación al régimen de la seguridad social, determinación y cobro de cuotas obrero-patronales y fiscalización.

6. Resulta de trascendencia puntualizar que el ejercicio de las facultades de comprobación se lleva a cabo dentro de un marco jurídico disperso en diversos ordenamientos fiscales, como la Ley del Seguro Social y el Código Fiscal de la Federación y con sustento en la

interpretación e integración de la norma fiscal competencia del Instituto, lo cual genera problemas en la correcta aplicación de la legislación fiscal correspondiente, tanto para el gobernante, como para el gobernado.

7. Por lo tanto, y no obstante las reformas al marco normativo fiscal de los entes de seguridad social en nuestro país, continúan latentes los problemas de interpretación e integración del marco normativo en la materia, presentándose el fantasma de la posible responsabilidad administrativa e incertidumbre en la actuación administrativa de la autoridad e inseguridad jurídica para los contribuyentes.

8. En atención a lo anterior, se considera evaluar la propuesta de contar con un ordenamiento jurídico fiscal integral *ad hoc* a las necesidades financieras y tributarias de los entes fiscales o robustecer, en los apartados conducentes, la legislación especial aplicable a dichos organismos, y, en segundo lugar, con un ente fiscal autónomo que administre de manera especializada las contribuciones de seguridad social, que necesariamente conducirían a generar condiciones de viabilidad financiera para un mejor cumplimiento del principio de universalidad de la seguridad social, el cual consiste en otorgar la protección social en la materia a todas las personas residentes en el Estado mexicano, sin discriminación alguna y en cualquier etapa de su vida.