



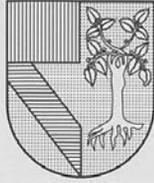
**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**  
**CAMPUS GUADALAJARA**

**JESÚS MANUEL ALFARO OCHOA**

**ANÁLISIS AL CATÁLOGO DE MULTAS POR  
INFRACCIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LA LEY  
DEL SEGURO SOCIAL**

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en  
Derecho con Reconocimiento de Validez  
Oficial de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,  
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86

Zapopan, Jalisco, Enero de 2010.



ESCUELA DE DERECHO

# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CAMPUS GUADALAJARA

## DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

**C. JESÚS MANUEL ALFARO OCHOA**  
Presente.

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la opción TESIS titulado: **"ANÁLISIS AL CATÁLOGO DE MULTAS POR INFRACCIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL"**, presentado por Usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar ocho ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

Atentamente

EL PRESIDENTE DE LA COMISIÓN

**DR. EDUARDO ISAÍAS RIVERA RODRÍGUEZ**

Guadalajara, Jalisco a 25 de Septiembre de 2009.

Dr. Isaías Rivera Rodríguez.  
Director de la Escuela de Derecho  
Universidad Panamericana  
Campus Guadalajara

Estimado Dr. Rivera:

Me permito comunicar a Usted que el Sr. **JESÚS MANUEL ALFARO OCHOA**, quien cursó los estudios de la Licenciatura en Derecho, ha concluido satisfactoriamente su tesis titulada "**ANÁLISIS AL CATÁLOGO DE MULTAS POR INFRACCIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL**".

Al respecto le manifiesto que el trabajo de investigación realizado por el Sr. Alfaro Ochoa, que tuvo la satisfacción de dirigir, reúne los requisitos de fondo y forma necesarios para solicitar fecha de Examen Profesional.

Atentamente



Dr. Ángel Guillermo Ruiz Moreno.

Director de Tesis.

## **DEDICATORIAS**

A TÍ DIOS QUE ME DISTE LA OPORTUNIDAD DE VIVIR  
Y REGALARME UNA FAMILIA MARAVILLOSA.

CON MUCHO CARIÑO PRINCIPALMENTE A MIS  
PADRES QUE ME DIERON LA VIDA Y HAN ESTADO  
CONMIGO EN TODO MOMENTO. GRACIAS POR  
DARME UNA CARRERA PARA MÍ FUTURO Y POR  
CREER EN MÍ, AUNQUE HEMOS PASADO MOMENTOS  
DIFÍCILES SIEMPRE HAN ESTADO APOYÁNDOME Y  
BRINDÁNDOME TODO SU AMOR, POR TODO ESTO  
LES AGRADEZCO DE TODO CORAZÓN.

A LOS FORJADORES DE MI EDUCACIÓN INTEGRAL,  
CON AGRADECIMIENTO, CARIÑO Y RESPETO.

## ÍNDICE

	Página
<b>INTRODUCCIÓN</b>	7
<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</b>	8
<b>I.- ANTECEDENTES DEL SERVICIO PÚBLICO DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN MÉXICO.</b>	11
<b>II.- MARCO TEÓRICO O CONCEPTUAL.</b>	22
<b>II.1.- Seguro y Seguridad Social.</b>	22
<b>I.1.1. Noción de Seguro.</b>	22
<b>I.1.2 Noción de Seguridad Social.</b>	25
<b>II.2.- El Instituto Mexicano del Seguro Social como Organismo Fiscal Autónomo.</b>	29
<b>II.3.- Las Aportaciones de Seguridad Social.- Su ubicación dentro de la clasificación general de las contribuciones.</b>	32
<b>II.4.- La figura fiscal “multa” como medio preventivo y sancionador para el cumplimiento de obligaciones fiscales.</b>	38
<b>II.5.- Inconstitucionalidad de las multas fiscales excesivas.- Tesis Jurisprudenciales aplicables.</b>	44
<b>II.6.- Espontaneidad en el cumplimiento de obligaciones fiscales.</b>	50
<b>II.7.- El Reglamento como fuente del Derecho Tributario.</b>	53
<b>II.7.1. Concepto y generalidades.</b>	53
<b>II.7.2. La facultad reglamentaria.</b>	57
<b>II.7.3. Límites de la facultad reglamentaria.</b>	60
<b>II.7.4. El Reglamento como fuente del Derecho Tributario.</b>	64

<b>II.7.5. Tesis jurisprudenciales aplicables.</b>	66
<b>III.- ANÁLISIS AL ORIGINAL “REGLAMENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS POR INFRACCIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL Y SUS REGLAMENTOS”.</b>	69
<b>IV.-LA ACTUACIÓN DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES POR INFRACCIONES A LA LEY Y REGLAMENTOS.</b>	87
<b>V.- CONCLUSIONES.</b>	109
<b>GLOSARIO.</b>	112
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	115

## INTRODUCCIÓN.

La seguridad social en nuestro país se remonta apenas iniciado el presente siglo, cuando se empezaron a idear los primeros bosquejos de lo que ahora encontramos como toda una institución y desde aquel momento ha jugado un papel muy importante en los ámbitos político, económico y social del país.

Desde sus inicios, el seguro social obligatorio establecía una base de participación tripartita, esto es, una aportación proporcionalmente equitativa por parte del Estado, los patrones y los trabajadores.

Durante el desarrollo del sistema de seguridad social en comento, se fueron detectando, entre muchas otras inconsistencias, incumplimiento a las obligaciones impuestas tanto por la Ley del Seguro Social como por sus diversos Reglamentos por parte de los sujetos obligados, sin que existiera disposición alguna que permitiera al Instituto la imposición de sanciones por dicho incumplimiento.

En nuestros días, el Instituto Mexicano del Seguro Social, cuenta con un medio preventivo y sancionador para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de su Ley y sus Reglamentos, esto es, mediante la imposición de multas, cuyo procedimiento se encuentra regido por el Catálogo de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social; no obstante de ello, durante la aplicación de dicho Catálogo en comento, se han encontrado irregularidades e inconsistencias en el mismo.

Ante tal situación, surge la inminente necesidad de realizar un amplio análisis de la problemática referida, situación que precisamente será objeto del presente trabajo de investigación, donde se pretende plasmar las inconsistencias que se detecten conforme se lleve a cabo el análisis del multicitado Catálogo.

## **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

Con la finalidad de regular la situación de imposición de sanciones por infracciones a la Ley del Seguro Social, en Julio de 1997 entró en vigor el Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, el cual tenía como principales objetivos, primero, la substanciación del Procedimiento de Aclaración que se promueve en contra del formato PIM-02 emitido por el Instituto por presunción de violación a la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, instancia en la cual los patrones supuestamente infractores contaban para desvirtuar las presunciones de violación establecidas en el artículo 6 de dicho Reglamento; y segundo, una vez resuelto éste, la imposición formal de la multa correspondiente.

Derivado de la aplicación del Reglamento de referencia, se detectaron inconsistencias en el mismo, así como en el trámite del Procedimiento de Aclaración, que devienen en retardo en la emisión de las resoluciones que imponen o liberan de multas a los patrones infractores, además de observarse que un gran porcentaje de dichas resoluciones carecen de la debida fundamentación y motivación.

Aunado a esto, la Jefatura de Servicios Jurídicos, área encargada que llevaba a cabo la substanciación del procedimiento previsto por el capítulo IV del Reglamento para la Imposición de Multas, de conformidad con lo establecido por el artículo 9 del Reglamento que nos ocupa, no disponía del personal suficiente para atender la demanda de los patrones, con el consecuente incremento de las cargas de trabajo, sin utilidad alguna, ya que a la postre, un porcentaje del 60% de los asuntos se resuelve sin aplicación de multa, independientemente de que dicho procedimiento no culmina con actos definitivos dado que el formato PIM-02 sólo establece una presunción de infracción, a cargo del patrón, quien, aunque no comparezca en aclaración, puede posteriormente a la imposición de la multa, impugnar ésta a través

del Recurso de Inconformidad con los mismos argumentos que hubiera podido establecer en el procedimiento de aclaración.

El 20 de Diciembre de 2001 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación importantes reformas a la Ley del Seguro Social que, en su mayoría, entraron en vigor al día siguiente, salvo excepciones señaladas expresamente.

Con estas reformas el Instituto Mexicano del Seguro Social pretende fortalecer su presencia como autoridad fiscal, ser más contundente en sus actuaciones, sobre todo en la determinación y ejecución de Créditos Fiscales, llevar un control de los Patrones y demás Sujetos Obligados, y desalentar la defensa fiscal de estos últimos.

El artículo 304 de la Ley del Seguro Social, confiere al IMSS la facultad para la imposición de sanciones (multas) cuando los patrones o sujetos obligados efectúen actos que impliquen incumplimiento de alguna de sus obligaciones derivadas de la propia Ley o sus Reglamentos, o bien por omisión a dichas obligaciones con las cuales perjudiquen a los trabajadores a su cargo o al Instituto.

Ante tal situación resulta indispensable, por una parte, identificar los problemas que se presentan en la operación, estableciendo las fortalezas y debilidades que obstaculizan o retardan el proceso; y por la otra, el análisis de los numerales 304, 304-A, 304-B, 304-C y 304-D de la Ley del Seguro Social, confrontando su aplicabilidad con la congruencia de normas de mayor jerarquía, así como las inconsistencias detectadas a partir de su vigencia; esto con el objeto de que se logre una adecuada y oportuna substanciación del Procedimiento de Aclaración, y subsanar, en la medida posible, el resto de las inconsistencias detectadas, para que las multas que sean impuestas por el Instituto, se encuentren debidamente fundadas y motivadas.

En tales condiciones, la problemática primordial con que nos encontramos al iniciar el presente trabajo de investigación, radica precisamente en identificar las

situaciones que obstaculizan o retardan la substanciación del procedimiento de aclaración de referencia e impiden una adecuada fundamentación y motivación de las multas que el Instituto impone.

Con el objeto de dar inicio al análisis referido en el párrafo anterior, resulta necesario estudiar a grandes rasgos los orígenes del problema que se plantea, para lo cual a continuación desarrollaré los antecedentes encontrados al respecto.

## CAPITULO I.

### ANTECEDENTES DEL SERVICIO PÚBLICO DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN MÉXICO.

Las concepciones doctrinales de nuestro seguro social surgieron apenas iniciado el presente siglo, cuando los partidos políticos discutieron y publicaron sus programas de acción, que al cabo de los años, con la consolidación de las ideas victoriosas, llegaron a estructurar el ideario de la Revolución Mexicana.

En nuestro país, la primera referencia clara sobre seguridad social se encuentra en el “Programa del Partido Liberal”, publicado por el grupo de los hermanos Flores Magón, en el exilio en la ciudad de San Luis Missouri, Estados Unidos, el 1° de Julio de 1906, en cuyo punto 27 del capítulo de “capital y trabajo”, proponía obligar a los patrones a pagar indemnización por accidentes laborales y otorgar pensión a los obreros que hubiesen agotado sus energías en el trabajo<sup>1</sup>.

Posteriormente, tanto el Licenciado Benito Juárez Maza, hijo del Presidente Juárez, líder del Partido Democrático en 1909, como Don Francisco I. Madero, en 1910, plantean la necesidad de comenzar a regular situaciones relacionadas con la responsabilidad patronal en casos de accidentes de trabajo.

El 24 de Septiembre de 1913, el Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, Don Venustiano Carranza, convocó a un Congreso Constituyente para elaborar la Constitución Política que nos habría de regir. En la discusión del Proyecto de Constitución, en asamblea celebrada en la ciudad de Querétaro en los meses de Diciembre de 1916 y Enero de 1917, se determina el compromiso de atender con mayor énfasis la problemática de los derechos sociales, plasmándose, entre otros,

---

<sup>1</sup> Vid. RUIZ MORENO, Ángel Guillermo, “Nuevo Derecho de la Seguridad Social”, México, D.F., Editorial Porrúa, Décima Tercera Edición, 2008, Pág. 85.

los relativos al trabajo del campo y de la fábrica, finalmente contemplados en los artículos 27 y 123 constitucionales, en los que se fijan las reglas para el reparto y tenencia de la tierra, al igual que para la regulación de las relaciones obreropatronales con evidente justicia social.

En el Estado de Yucatán se dictó la Ley del Trabajo en 1915. Su artículo 135 establecía que el gobierno fomentaría una asociación mutualista en la que los trabajadores fueran asegurados contra los riesgos de vejez y muerte.

En 1916 se convocó al Congreso Constituyente, integrado con representaciones de carácter no muy definido, de todos los Estados de la República. El propósito de Carranza era actualizar las normas de la Constitución expedida en 1857, cuyos efectos no se habían medido a causa de las luchas internas y las presiones del extranjero. En materia de trabajo el proyecto se apegaba al artículo de la Ley Fundamental anterior.

Los nuevos derechos sociales constituyeron la gran innovación de la Norma Fundamental en nuestro país, habiendo quedado plasmados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos promulgada el 05 de Febrero de 1917, que fue la culminación del movimiento revolucionario de principios de siglo; por lo demás, en términos generales puede afirmarse que nuestra Carta Magna conservó la estructura de la Constitución Federal de 1857. En lo que más conviene resaltar ahora, en el artículo 123, en su fracción XXIX, el texto original de dicho precepto establecía literalmente:

**Artículo 123.-** *El Congreso de la Unión y las legislaturas de los estados deberán expedir leyes sobre el trabajo, fundadas en las necesidades de cada región, sin contravenir a las bases siguientes, las cuales regirán el trabajo de los obreros, jornaleros, empleados, domésticos y artesanos y, de manera general, todo contrato de trabajo:*

**Fracción XXIX.-** *Se considera de utilidad social el establecimiento de cajas de seguros populares, de invalidez de vida, de cesación involuntaria de trabajo, de accidente y de otros fines análogos, por lo cual, tanto el Gobierno Federal como el de cada Estado, deberán fomentar la organización de instituciones de ésta índole para infundir e inculcar la previsión popular.*

La disposición era buena pero no efectiva; carecía del entorno económico necesario para su aplicación. Las cajas de seguros populares nunca se establecieron; el concepto popular resultaba ajeno a los principios del derecho y el hecho de dejar al ámbito de las entidades la expedición de leyes sobre esta materia, las condenaba a una imposibilidad no superable.

Las leyes que se expidieron en los estados tuvieron escasa aplicación. En 1919 se formuló un proyecto de Ley del Trabajo para el Distrito y Territorios Federales que proponía la integración de cajas de ahorro para auxiliar a trabajadores desempleados; el fondo contenía la aportación del cinco por ciento de los salarios y, por parte de los patrones un cincuenta por ciento de la cantidad que correspondería a los asalariados por concepto de utilidades en las empresas.

Así entonces, nuestra revolución generó las llamadas *garantías sociales*, que protegen a las personas no como individuos, sino como miembros de una clase o grupo social determinados, e imponen obligaciones activas al Estado para intervenir a favor de estas clases o grupos. Los derechos laboral, agrario y luego el de la seguridad social, son producto de estas garantías sociales, fruto del hecho y del derecho, de la revolución y de nuestra Constitución Federal.

De lo anterior se deduce que la idea de los seguros sociales en México, al igual que nuestro Derecho del Trabajo, son producto del movimiento revolucionario gestado en la primera década del siglo XX, pues antes de esa época prácticamente no encontramos ningún antecedente. Así las cosas, la Constitución Federal, producto de nuestra revolución, introdujo a nuestra historia moderna entre otras ideas transformadoras, dos temas vitales:

- a)** *La reforma agraria, contenida en el artículo 27 constitucional, para beneficio de la clase campesina; y,*

*b) La legislación del trabajo, que contenía la semilla que luego, al paso del tiempo y con el avance legislativo, político, económico y de la propia sociedad, haría germinar el derecho de la seguridad social, ambos contemplados en el artículo 123 constitucional.*

Dicho esto en palabras del inolvidable maestro Mario de la Cueva: nació el principio del reconocimiento del derecho de los “sin tierra y sin riqueza”. Así nacieron en México los llamados derechos sociales que vendrían a transformar radicalmente la vida nacional en todos los órdenes.

Durante los primeros doce años de vigencia de nuestra Carta Magna no fue factible establecer el régimen del Seguro Social en México, ya que el país atravesaba por una situación de difícil tensión política y con múltiples problemas económicos.

En 1921, el General Álvaro Obregón ordenó la elaboración del Primer Proyecto de Ley del Seguro Social que había de aplicarse en el Distrito Federal y que fue enviado al Congreso. En su exposición de motivos se reconoce que las desgracias que afligen a las clases trabajadoras no habrán de tener su origen en la falta de leyes, sino en las dificultades para su aplicación, lo que convierte a los derechos legales en simples derechos teóricos, porque dejan a los trabajadores la tarea de exigir su cumplimiento, y la realización tiene que desarrollarse dentro de una legislación complicada, costosa y tardía. Este proyecto preveía un tipo de seguro voluntario”; pese a ello, el proyecto constituye el mayor esfuerzo realizado para reglamentar la fracción XXIX del artículo 123 constitucional<sup>2</sup>.

Ante la necesidad de buscar un cambio cualitativo en las condiciones laborales existentes en la época, en el año de 1928 se constituyó al fin una Comisión encargada de preparar un capítulo de seguros sociales, a formar parte de la proyectada Ley Federal del Trabajo que uniformara los criterios en todo el país en esta materia, planteándose con ello por primera vez un sistema de contribución tripartita para el financiamiento de un seguro social, el cual comprendía aportaciones por parte del Estado, trabajadores y patrones.

---

<sup>2</sup> Vid. BRICEÑO RUIZ, Alberto, “Derecho Mexicano de los Seguros Sociales”, México, D.F., Editorial Harla, 1987, Pág. 83.

En el mes de Julio de 1929, el Congreso de la Unión convocó a la celebración de un período extraordinario de sesiones donde se sometería a deliberación de la más alta soberanía del país, una iniciativa de reforma a nuestra Carta Fundamental, que tras los debates respectivos culminara finalmente con la modificación de la fracción XXIX del artículo 123 constitucional, misma que tras los trámites legales pertinentes fuera publicada en el Diario Oficial de la Federación el 06 de septiembre de 1929. La nueva redacción de dicho precepto constitucional, quedó en los siguientes términos:

**Artículo 123.- Fracción XXIX.-** *Se considera de utilidad pública la expedición de la Ley del Seguro Social y ella comprenderá seguros de invalidez, de vida, de cesantía involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, y otras con fines análogos.*

Dicha reforma constitucional dio al seguro social la categoría de un *derecho público obligatorio*, además quedaron sentadas las bases para la formulación de la ley del seguro social, lo que aconteció más de doce años después de haber sido promulgada la Constitución de Querétaro de 1917.

Al aprobarse el primer plan sexenal de gobierno, con motivo de la Segunda Convención Nacional del Partido Nacional Revolucionario el 04 de Diciembre de 1933, entre otros puntos y con relación a los seguros sociales, se estableció:

**a)** *La implantación del seguro social obligatorio, aplicable a todos los trabajadores, sobre la base de la participación de los tres sectores concurrentes, Estado, trabajadores y patrones, en la proporción que un estudio detenido señale como equitativa;*

**b)** *Que se continuarían los estudios técnicos necesarios para llegar a su implantación a la brevedad posible, expidiéndose la ley correspondiente para el efecto de que los trabajadores puedan ser amparados en los riesgos no previstos por la Ley Federal del Trabajo,*

*tales como: enfermedades generales, maternidad, invalidez, paro y retiro por vejez; y,*

*c) Dar los primeros pasos para la integración de un sistema de seguros, que substraiga del interés privado este importante ramo de la economía.*

Siendo Presidente de la República el General Lázaro Cárdenas del Río, y atendiendo a que debido a múltiples factores aún no había podido expedirse una Ley del Seguro Social que reglamentara la fracción XXIX del artículo 123 constitucional, instruyó a uno de sus más destacados colaboradores, el Licenciado Ignacio García Téllez, para que con base a estudios previamente realizados por diversas Secretarías y Departamentos de Estado, se integrara una nueva Comisión que estudiara, ahora sí con evidente apoyo actuarial, la expedición de dicha legislación. Pero, otro importante suceso histórico de la época, que requería toda la atención posible por parte del Gobierno Federal impidió que cristalizara dicho proyecto: *la expropiación petrolera.*

El General Manuel Ávila Camacho, ya como Presidente de la República, retomó el reto y de nueva cuenta comisionó al propio Ignacio García Téllez para que pusiera a punto el Anteproyecto de la Ley del Seguro Social, que luego serviría de base para la iniciativa de ley, que tras álgidos debates en el Congreso de la Unión, concluyera con el ***(Decreto de la Ley del Seguro Social promulgada el 19 de enero de 1943)***, reglamentaria de la fracción XXIX del artículo 123 de la Constitución Federal, que desde su primer artículo señalara que el seguro social constituye un servicio público nacional establecido con carácter obligatorio.

Así entonces, para que el país contara con una Ley del Seguro Social, tuvieron que transcurrir más de 25 años de la promulgación de la Constitución de 1917, así como más de 13 años de haberse reformado la fracción XXIX del artículo 123 de nuestra Carta Magna.

Al establecerse el Instituto Mexicano del Seguro Social, se pudo constituir en nuestro país uno de los mejores instrumentos de que se dispone para afianzar y extender su voluntad de progreso social. Se encomendó la gestión del sistema precisamente a un organismo público descentralizado, porque éste tipo de entes ofrecen considerables ventajas respecto del sistema centralizado, entre otras: una mayor preparación técnica especializada por parte de sus elementos directivos; una organización más apropiada, al intervenir los sectores directamente interesados en su manejo; así como una mayor confianza de los individuos recipientarios de sus servicios al no tener éstos que tratar directamente con el gobierno.

La Ley del Seguro Social original, fue reformada y adicionada en diversas ocasiones con la finalidad de adecuar sus dispositivos legales a la realidad nacional. “Así las cosas mediante Decreto expedido por el Congreso de la Unión, el 1° de abril de 1973 entró en vigor la Ley del Seguro Social misma que nos regiría hasta el 30 de junio de 1997.”<sup>3</sup>

Dicha Ley fue de una trascendencia social enorme, dado que en ella se creó el seguro de guarderías para hijos de asegurados, además se estableció el régimen voluntario y por último se insertaron las prestaciones sociales.

La legislación comentada sirvió de marco legal para el imponente crecimiento del ente más importante de nuestra seguridad social: el Instituto Mexicano del Seguro Social, el que se convirtió en institución orgullo de la República, esencial en la vida sociopolítica y de una gran trascendencia económica, pues en este sentido pronto se constituyó en el elemento redistribuidor de riqueza por excelencia.

Trascendental fue también la reforma del 31 de Diciembre de 1981, donde se reformó el artículo 271 de la Ley del Seguro Social en lo referente al “procedimiento

---

<sup>3</sup> RUIZ MORENO, Ángel Guillermo, *op. cit.* Pág. 117.

administrativo de ejecución”, creándose las Oficinas para Cobros del IMSS, absorbiendo las entonces Oficinas de Hacienda.

El 24 de Febrero de 1992 se lleva a cabo una de las modificaciones más importantes en el Gobierno del Presidente Carlos Salinas de Gortari, al crearse una nueva rama dentro del régimen obligatorio del seguro social básico “el Sistema de Ahorro para el Retiro” (SAR), lo cual trajo como consecuencia la privatización y desmantelamiento del instrumento básico de la seguridad social en México; dichos cambios se plasmaron en la Ley del Seguro Social de 1973 en los artículos del 183-A al 183-S, la cual entraría en vigor a partir del 1 de Mayo de 1992.

Sin embargo, 50 años después, hubo de adecuarse el marco jurídico para una nueva legislación que sustituyera a la de 1973. Con fecha 21 de diciembre de 1995, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la **nueva Ley del Seguro Social, que regiría a partir del 1° de Julio de 1997** decretada por el congreso de la Unión, que conforme a su artículo Primero Transitorio regiría en toda la República a partir del 1° de enero de 1997, pero que en realidad rige desde el 1° de julio del mismo año en base al Decreto de Reforma emitido por el propio Congreso de la Unión, abrogándose en consecuencia la ley de 1973 así como todas las disposiciones legales y reglamentarias que se opongan a la misma, constituyéndose como el último avance logrado en la búsqueda por obtener una seguridad social adecuada a la realidad nacional.

En el mes de marzo de 1995 y por conducto de su Director General, Licenciado Genaro Borrego Estrada, se reconocieron públicamente las debilidades ante el colapso financiero y de servicios que padecía la institución, por lo que resultaba inaplazable una reforma profunda en el sistema, a fin de que siguiera siendo un soporte de estabilidad social y amortiguador de los efectos más nocivos de la crisis económica que resentía el país.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Vid. BORREGO ESTRADA, Genaro, “Entrevista en la Revista Época”, Número 200, México, D.F., 03 de Abril de 1995, págs. 8 a la 21.

La Ley del Seguro Social que rige a partir de 1997, establece ya como seguro obligatorio las prestaciones sociales institucionales y de solidaridad social, proporcionadas éstas a núcleos de población marginada rural o urbana, financiadas por la propia Federación y los recipientarios de estos servicios, a través de aportaciones en efectivo o mediante la realización de trabajo de beneficio comunitario tendiente a mejorar su nivel de vida; asimismo, reagrupa las 5 ramas de los seguros del régimen obligatorio, y modifica los que conforman el régimen voluntario, principalmente con la creación del nuevo *seguro de salud para la familia*.

Como ya quedó manifestado con anterioridad, la Ley del Seguro Social vigente a partir del 1° de Julio de 1997, trajo consigo un sin fin de novedades a la seguridad social en México, siendo entre ellas la que más interesa en el presente trabajo el que en dicho ordenamiento se otorga por vez primera al Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de Organismo Fiscal Autónomo, la facultad para la imposición de sanciones a los patrones o sujetos obligados por el incumplimiento a las disposiciones fiscales previstas en la propia ley o cualquiera de sus reglamentos, de conformidad con el reglamento de la materia, situación que a lo largo del presente trabajo se estudiará a detalle, toda vez que constituye el principal objetivo de esta investigación.

A partir del 1° de Julio de 1997, fecha en la cual entró en vigor la nueva Ley del Seguro Social, el artículo 304 de dicho ordenamiento establece a la letra lo siguiente:

**Artículo 304.-** *Cuando los actos u omisiones, que realicen los patrones y demás sujetos obligados, impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, aquéllos se sancionarán con multa del setenta al cien por ciento del concepto omitido. Los demás actos u omisiones que perjudiquen a los trabajadores o al Instituto se sancionarán con multa de cincuenta hasta trescientos cincuenta veces el importe del salario mínimo general que rija en el Distrito Federal. Estas sanciones serán impuestas por el Instituto Mexicano del Seguro Social, de conformidad con el reglamento de la materia.*

Por su parte los artículos 1° y 3° del Derogado Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, prevén lo siguiente:

**Artículo 1°.-** *El presente Reglamento tiene por objeto regular la imposición de multas por violaciones a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus reglamentos, así como establecer el procedimiento respectivo en los términos del artículo 304 de la propia Ley.*

**Artículo 3°.-** *La aplicación de este reglamento corresponde al Instituto, en su carácter de organismo fiscal autónomo, de conformidad a lo establecido por los artículos 251 fracción XIV, 288 y 304 de la ley y en los términos señalados en este ordenamiento.*

De los artículos transcritos con anterioridad se desprende la facultad con que cuenta el Instituto para imponer multas a los sujetos obligados que se conviertan en infractores de alguna disposición de la propia Ley o de sus Reglamentos, facultad que, como ya se dijo, le fue conferida hasta la entrada en vigor de la nueva Ley del Seguro Social, sin que anterior a esto, el Instituto contara con alguna otra disposición que regulara de alguna manera la imposición de sanciones de esta índole.

A menos de un año de gobierno del Presidente Vicente Fox envió una Iniciativa de Reforma de la Ley del Seguro Social de 1997, a fin de fortalecerle como ente fiscal.

Dicha reforma perseguía alcanzar 13 objetivos, pero dentro los más importantes para el caso en estudio es el relativo a: “La instrumentación del IMSS de las facultades tanto recaudatorio, como de ejercicio de gasto, que son inherentes a su característica de organismo fiscal autónomo”.

Ahora bien, a partir del 21 de Diciembre de 2001, el Instituto Mexicano del Seguro Social pierde su tradicional careta social de ente asegurador nacional y ejerce sus amplísimas atribuciones como ente fiscal autónomo, de manera ejecutiva,

con autonomía de gestión y técnica, perdiendo cierta autonomía para depender más de la administración centralizada.

Hoy en día, para fijar en cantidad líquida o cobrar y percibir sus créditos, el Instituto Mexicano del Seguro Social no requiere más de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el fisco tradicional; las cuotas o aportes, los capitales constitutivos, sus consecuencias legales inherentes, los gastos realizados por inscripciones improcedentes ó incluso los gastos médicos proporcionados indebidamente, tienen ya el carácter de Crédito Fiscal.

Para lograr su objetivo, se incluyen las multas ya en Ley y no en Reglamento para evitar su cuestionamiento jurídico, multas por el impago de créditos que oscilan ahora del 40% hasta el 100% del concepto omitido, esto es, tal reforma da por derogado el “Reglamento para Imposición de Multas por Infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos”.

## CAPITULO II.

### MARCO TEÓRICO O CONCEPTUAL.

#### II.1.- SEGURO Y SEGURIDAD SOCIAL.

##### II.1.1. Noción de “Seguro”.

La palabra significa “libre y exento de todo peligro o daño”. Seguro es previsión al azar mediante la subdivisión del riesgo”. El Seguro es una institución económica mediante la cual las adversidades personales o patrimoniales se transfieren del particular a un grupo. Esta transferencia tiene como contraprestación el pago de una cuota, llamada prima, a cambio de la cual el grupo emite un contrato de cobertura, conocido como póliza. El total de las primas pagadas al grupo por los contratantes de las pólizas constituye el fondo de reserva que sirve para cubrir las pérdidas individuales.

El artículo 4º de la Ley del Seguro Social, establece a la letra lo siguiente:

***Artículo 4º.-** El Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional en los términos de ésta Ley, sin perjuicio de los sistemas instituidos por otros ordenamientos.*

Ahora bien, el Seguro Social se propone proteger a ciertas personas, consideradas como integrantes de grupos económicos activos, frente a determinadas contingencias que pueden disminuir o extinguir su capacidad. Los grupos permitirán fijar cuotas, recursos para financiar prestaciones y organismos encargados de administrarlos. Un Seguro Social no puede limitarse a establecer un catálogo de amenazas y fórmulas de prevención para resarcirlas; su función es más trascendente: debe ser un instrumento ágil, real, eficaz y permanente, que amplíe marcos de acción para que los individuos puedan lograr incrementar bienestar.

El Seguro Social obliga a señalar objetivos, crear instituciones, elaborar normas, configurar prestaciones adecuadas, evitar contingencias y resarcirlas, atender a los grupos destinatarios de sus beneficios y adecuar su crecimiento horizontal al desarrollo económico; es decir, ofrecer mayores y mejores ventajas en atención a estadísticas, incidencias y posibilidades.

Por su parte, el tratadista Gustavo Arce Cano nos señala como concepto de Seguro Social, el siguiente:

*El seguro social es el instrumento del derecho obrero, por el cual una institución pública queda obligada, mediante una cuota o prima que pagan los patrones, los trabajadores y el Estado, o sólo alguno de éstos, a entregar al asegurado o beneficiarios, que deben ser elementos económicamente débiles, una pensión o subsidio, cuando se realicen algunos de los riesgos profesionales o siniestros de carácter social.*<sup>5</sup>

El seguro social tiene una enorme connotación laboral, criterio que se confirma con las siguientes definiciones.

*El seguro social es la parte de la previsión social obligatoria que, bajo la administración o vigilancia del Estado, tiende a prevenir o compensar a los trabajadores por la pérdida o disminución de su capacidad de ganancia, como resultado de la realización de los riesgos naturales y sociales a que están expuestos. El seguro social principió como una de las instituciones del derecho del trabajo y está dividiendo la organización central de la seguridad social: su fin es asegurar al hombre que trabaja, el máximo de seguridad en su existencia y la garantía de un nivel decoroso de vida.”*<sup>6</sup>

*El seguro social es el instrumento de la seguridad social mediante el cual se busca garantizar mediante la solidaridad, los esfuerzos del Estado y la población económicamente activa, evitando o disminuyendo los riesgos y contingencias sociales y de vida a que está expuesta la población y los que de ella dependen, para obtener el mayor bienestar social, biológico, económico y cultural posible en un orden de justicia social y dignidad humana.*<sup>7</sup>

*El Seguro Social se ha definido como el instrumento básico de la seguridad social, de orden público, por medio del cual quedan obligados, mediante una cuota o prima que cubren los patrones, los trabajadores y el Estado, a entregar al asegurado o beneficiarios, una pensión o subsidio, cuando se realizan algunos de los siniestros o riesgos que protege o ampara.*<sup>8</sup>

<sup>5</sup> Vid. ARCE CANO, Gustavo, “De los Seguros Sociales a la Seguridad Social”, México, Editorial Porrúa, 1972, Pág. 13.

<sup>6</sup> *Ibid.*, pág. 15.

<sup>7</sup> Vid. CARRASCO RUIZ, Eduardo, “Coordinación de la Ley del Seguro Social”, México, Editorial Limusa, 1972, Pág. 21.

<sup>8</sup> Vid. TENA SUCK, Rafael e Italo Hugo, “Derecho de la Seguridad Social”, México, Editorial Pac, 1987, Pág. 13.

De las definiciones anteriores, se pueden deducir los siguientes elementos del concepto de “seguro social”:

1. Los asegurados deben pertenecer a clases económicamente débiles.
2. Las primas o cuotas que forman los fondos para cubrir prestaciones en dinero (pensiones, subsidios o ayudas), y en especie (atención médica, farmacéutica, social), se forman por las contribuciones de patrones, asegurados y el Estado en su caso, según el tipo o rama de aseguramiento.
3. La institución pública que brinda tales servicios es invariablemente un organismo público descentralizado, con autarquía, personalidad jurídica y patrimonio propios, que tiene su propio marco legal específico no sólo en cuanto a su creación, sino en cuanto a su función pública encomendada, y que presta un servicio público obligatorio no lucrativo.<sup>9</sup>
4. Los asegurados o sus beneficiarios, al tener derecho a pensiones o subsidios y demás prestaciones en dinero y en especie que señala la ley, pueden reclamar y exigir su pago o concesión; no queda a voluntad del organismo público descentralizado el cubrirlas o brindarlas, pues no se trata de una concesión gratuita, lo que le distingue tanto de la asistencia social como de la beneficencia pública.
5. Es evidente que los seguros sociales, al igual que los seguros privados, operan bajo el principio del llamado cálculo de probabilidades de que ocurra un riesgo, evento o siniestro determinado, a través de estudios matemáticos y actuariales, por lo que su determinación sobre el monto de cuotas a cargo de todos los sujetos obligados según el caso específico, al igual que el monto de las pensiones o subsidios, no quedan a capricho de la institución encargada del

---

<sup>9</sup> Esta característica se rompe en lo que atañe al nuevo modelo de pensiones de manejo privado que se adoptara a partir de la entrada en vigor de la Ley del Seguro Social de 1997, ya que sí realizan en ello aspectos eminentemente lucrativos.

seguro social, sino que se predeterminan para que exista el indispensable equilibrio financiero y no se descapitalice el organismo prestador del seguro social, poniendo en riesgo su existencia y funcionamiento.

### II.1.2. Noción de “Seguridad Social”.

El artículo 2º de la Ley del Seguro Social en vigor establece lo siguiente:

**Artículo 2 LSS.-** *La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.*

Según indica Ignacio Carrillo Prieto, el maestro Mario de la Cueva ha clarificado el tratamiento del derecho mexicano de la seguridad social:

*El derecho del trabajo y la seguridad social poseen un mismo fundamento y su propósito, a pesar de las aparentes diferencias en uno solo: asegurar al hombre una vida digna. La diferencia entre los dos estatutos mira más bien al tiempo, pues el derecho del trabajo contempla el momento de la prestación de los servicios a fin de que no se dañe la salud del trabajador o se ponga en peligro su vida, de que se respeten la dignidad y la libertad del hombre y se le pague una retribución adecuada y equitativa. La seguridad social contempla al niño, a la familia y al anciano o inválido, independientemente de la prestación actual de un servicio.<sup>10</sup>*

Como se puede observar de los párrafos transcritos, el derecho de la seguridad social en nuestro país se encontraba vinculado de manera estrecha con el derecho del trabajo, al encontrarse ambos fundamentados en el Apartado “A” del Artículo 123 Constitucional.

Gustavo Arce Cano, en su libro *De los seguros sociales a la seguridad social*, señala una definición del concepto “seguridad social”, al manifestar:

---

<sup>10</sup> Vid. CARRILLO PRIETO, Ignacio, “Derecho de la Seguridad Social”, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., 1991, Págs. 25 y 26.

*La seguridad social es el instrumento jurídico y económico que establece el Estado para abolir la necesidad y garantizar a todo ciudadano el derecho a un ingreso para vivir y a la salud, a través del reparto equitativo de la renta nacional y por medio de prestaciones del seguro social, al que contribuyen los patronos, los obreros y el Estado, o alguno de éstos, como subsidios, pensiones y atención facultativa, y de servicios sociales, que otorgan de los impuestos las dependencias de aquél, quedando amparados contra los riesgos profesionales y sociales, principalmente de las contingencias de la falta o insuficiencia de ganancia para su sostenimiento y el de su familia.<sup>11</sup>*

Una vez que quedaron asentadas las ideas generales sobre el seguro social y la seguridad social, considero necesario analizar las principales diferencias existentes entre estos dos conceptos, para lo cual a continuación puntualizaré las más significativas.

<b>LA SEGURIDAD SOCIAL</b>	<b>EL SEGURO SOCIAL</b>
<i>Constituye en realidad un fin.</i>	<i>Es uno de los medios para llevarlo a cabo.</i>
<i>Se brindan prestaciones a personas que no se encuentran unidas por una relación laboral y hasta a los propios patronos personas físicas, cubriéndose en ésta contingencias que no derivan de una relación de trabajo.</i>	<i>El sujeto directamente beneficiado lo es el trabajador, e indirectamente sus familiares beneficiarios.</i>
<i>La necesidad es el factor</i>	<i>El derecho a obtener</i>

<sup>11</sup> ARCE CANO, Gustavo, *op. cit.*, Pág. 723.

<p><i>que primordialmente debe tenerse en cuenta, pues muchos servicios de solidaridad, medicina preventiva y análogos, se brindan a población abierta no asegurada.</i></p>	<p><i>prestaciones por parte de los asegurados deriva de la circunstancia de que los sujetos obligados cubran cuotas previstas en la Ley, y sus prestaciones económicas cubiertas a los asegurados quedan condicionadas al valor de las aportaciones realizadas.</i></p>
<p><i>No necesariamente existe contraprestación, pero de haberla, el monto de ésta dependerá de la capacidad del sujeto o de su fuerza del trabajo que preste al servicio de la comunidad.</i></p>	<p><i>La contraprestación es fija, determinada legalmente por el salario del trabajador.</i></p>
<p><i>Sólo el Estado y en su caso, el propio Instituto asegurador, soportan el costo de sus prestaciones.</i></p>	<p><i>Los recursos para su financiamiento son de índole tripartita: Gobierno Federal, patronos y trabajadores.</i></p>
<p><i>No se limita a problemas económicos y laborales, sino que cubre otras necesidades, como son las prestaciones sociales con amplísimas y diversas funciones.</i></p>	<p><i>Se establece en su marco legal, de manera específica y concreta, la cobertura de riesgos preestablecidos, en los que se atiende a la persona que no puede,</i></p>

	<i>por si misma, obtener los medios económicos para satisfacer sus necesidades y las de su familia.</i>
<i>Constituye un medio de defensa asistencial y un instrumento jurídico esencialmente de prevención.</i>	<i>Es solamente un instrumento jurídico esencialmente de prevención.</i>

El tratadista Alberto Briceño Ruiz nos brinda las más acertadas y sencillas definiciones de lo que debemos entender por:

Derecho de la Seguridad Social.-

*El conjunto de normas e instituciones jurídicas que se propone la protección de los grupos que limitativamente se establecen, frente a la ocurrencia de ciertas contingencias, previamente determinadas, que afecten su situación económica o su equilibrio psicobiológico.<sup>12</sup>*

Seguridad Social.-

*El Conjunto de instituciones, principios, normas y disposiciones que protege a todos los elementos de la sociedad contra cualquier contingencia que pudieran sufrir, y permite la elevación humana en los aspectos psicofísico, moral, económico y cultural.<sup>13</sup>*

No podemos concluir las generalidades de la seguridad social, sin señalar lo que al respecto señala el autor Alberto Briceño Ruiz:

*La seguridad social no es una ciencia ni puede ser parte del derecho e integrar una disciplina autónoma. El seguro social es conocimiento ordenado, sistematizado, que permite la formulación de principios, el logro de objetivos; sus normas jurídicas dan lugar a instituciones de derecho; el desarrollo de esta disciplina le brinda autonomía dentro de*

<sup>12</sup> BRICEÑO RUIZ, Alberto, *op. cit.*, Pág 19.

<sup>13</sup> *Ibid.*, Pág 15

*la ciencia jurídica, lo cual le permite establecer el derecho del seguro social con claro y limitado ámbito de aplicación.*<sup>14</sup>

De lo anterior se puede deducir que el seguro social constituye el principal instrumento de la seguridad social, contando para ello con un Instituto, un ordenamiento legal específico y un régimen legal que lo regula.

## **II.2.- EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL COMO ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO.**

El Instituto Mexicano del Seguro Social asume varias características puesto que no nada más es un Organismo Descentralizado prestador de un servicio público nacional, sino también una persona moral oficial que interviene cotidianamente en actos jurídicos contractuales de naturaleza privada, además de ser patrón de sus empleados, pero lo que más interesa en el presente trabajo, es el carácter de Organismo Fiscal Autónomo que, de manera expresa, se le confiere en el artículo 288 de la Ley del Seguro Social, para lo cual procederemos a estudiarlo desde este enfoque.

En un principio la Ley del Seguro Social establecía únicamente que los títulos donde constaran las obligaciones de pagos a favor del Instituto, tendrían el carácter de ejecutivos. Sin embargo, muy a pesar de que la intención primaria del legislador fue la de dotar con el carácter de ejecutividad a los títulos en lo que constaran créditos a favor del Instituto, pensando quizá que ello bastaría para hacer más expedito el procedimiento de su exigibilidad y lograr que no sufriera quebrantos económicos por las demoras de los sujetos obligados, pronto se advirtió que tal propósito no se traducía en resultados prácticos ni convenientes, pues significaba que el IMSS tuviera que ocurrir ante los tribunales federales del fuero común, en cada caso de falta de pago de las cuotas al cargo de los sujetos obligados, con la

---

<sup>14</sup>*Ibid.*, Págs. 12 y 13.

inevitable tardanza que la recuperación de lo que se le adeudaba traía aparejado, situación ésta que amenazó la estabilidad financiera de la institución, al depender la prestación de sus servicios lógicamente de la oportuna recuperación de las aportaciones respectivas.

Vista la problemática referida, por Decreto del 24 de Noviembre de 1944, el Presidente de la República publicó la reforma al artículo 135 de la original Ley del Seguro Social, confiriéndole la calidad de fiscal a las aportaciones, y dándole al IMSS el carácter de organismo fiscal autónomo, confiriéndole desde entonces facultades expresas para determinar créditos a su favor y precisar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, dándole plena competencia tributaria.

Desde entonces, el IMSS además de ser un organismo descentralizado encargado de proporcionar un servicio público nacional, sumó una característica de trascendente significación jurídica: la de convertirse en autoridad fiscal, teniendo como implicaciones y consecuencias, derivadas del doble plano en el que se desenvuelven las actividades del Instituto, las siguientes:

1. Por un lado, como Organismo Público Descentralizado, entidad aseguradora que presta un servicio público que originalmente le corresponde al Estado. Es decir, cuando la institución proporciona las prestaciones en dinero (pensiones, subsidios y ayudas), o en especie (asistencia médica, hospitalaria, quirúrgica, farmacéutica, prestaciones sociales, servicios de guardería y otras), mismas que se establecen en la Ley del Seguro Social, está sin duda ejerciendo las atribuciones que le fueron conferidas por dicho ordenamiento, como organismo descentralizado prestador de un servicio público nacional de seguridad social.
2. Por el otro, teniendo tal institución el carácter de Organismo Fiscal Autónomo, con una serie de atribuciones fiscalizadoras que van desde la supervisión del cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social, hasta el acto del

procedimiento económico-coactivo de cobro. Cuando el Instituto actúa como Organismo Fiscal Autónomo, lo hace investido con la característica de autoridad revisora y liquidadora de índole fiscal, a través de una serie de actividades cuya competencia deriva de su propio marco legal, tales como: vigilar el cabal y oportuno cumplimiento por parte de los patrones y demás sujetos obligados, para con las disposiciones en materia de seguro social; determinar sobre la existencia de hechos o actos que generen obligaciones al cargo de los sujetos obligados que constituyan créditos a su favor; establecer quién tiene el carácter de obligado en la tributación, precisando las bases para la liquidación; la emisión del crédito; su cobro y percepción, de ser preciso aplicando el procedimiento administrativo de ejecución en base a las reglas que al efecto dispone el Código Fiscal de la Federación, si ello fuere necesario, así como otras actividades análogas o consecuenciales. Aquí actúa el IMSS no como persona moral oficial sino con el carácter de autoridad fiscal autónoma, debiendo forzosamente ceñir su actividad al marco de legalidad constitucional.

El IMSS en su calidad de autoridad fiscal, está legitimado para afectar, en la órbita de sus atribuciones, la esfera jurídica de los particulares, pues dispone de la fuerza de la ley y del imperio suficiente para ordenar y obligar sean acatadas sus decisiones de índole tributario, sin que tales facultades en modo alguno le permitan excederse o actuar sin respetar las garantías individuales que tenemos los gobernados consagradas en nuestra Constitución, debiendo por tanto cumplir puntualmente en su actuación con los requisitos formales y materiales esenciales de este tipo de actos jurídicos de naturaleza fiscal.

El presente apartado se puede concluir resumiendo que el hecho de que un organismo tenga la titularidad de la citada competencia tributaria presupone la capacidad de llevar a cabo diversas acciones legales que lo confirman como fiscal autónomo, entre otras las siguientes:

- a) Fiscalizar el cumplimiento cabal y oportuno de las obligaciones legales.*
- b) Establecer la existencia del hecho generador de la obligación tributaria.*
- c) Determinar el sujeto obligado al pago del crédito fiscal.*
- d) Precisar las bases para la liquidación del crédito tributario y fijarlo en cantidad líquida.*
- e) Cobrar y percibir el crédito fiscal.*
- f) Iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución en contra del patrón o sujeto obligado, para el cobro de los créditos a su favor no cubiertos oportunamente, con la facultad e imperio legales de aplicar directamente el referido procedimiento económico-coactivo por todas sus fases, hasta su total conclusión.*
- g) Imponer sanciones de conformidad con las Leyes y sus Reglamentos, como un medio coactivo para que los sujetos obligados cumplan con sus obligaciones, es decir, impondrá sanciones con el objeto de crear una conciencia de que los patronos cumplan con sus obligaciones en materia de Seguridad Social contempladas en la Ley de la materia.*

### **II.3.- LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU UBICACIÓN DENTRO DE LA CLASIFICACIÓN GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES.**

Desde el momento en que se atribuyó la calidad de fiscal al pago de las cuotas obrero-patronales, surgieron diversos planteamientos por cuanto a la naturaleza jurídica e intrínseca propia de estas aportaciones. Algunos juristas opinan que las mismas no pueden considerarse como de índole fiscal, pese al texto tanto de la Ley del Seguro Social como del Código Fiscal de la Federación que las contempla como una contribución específica, porque éstas contribuciones no tienen su fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, que obliga a los

mexicanos a contribuir para los gastos públicos, sino su génesis la hallan en el propio artículo 123 constitucional, lo que se refuerza con la tesis de que no fue concomitante el nacimiento del seguro social con la característica fiscal de las aportaciones, por lo que luego entonces no son créditos propiamente fiscales sino equiparados a éstos; otros autores encontraron en las cuotas obrero-patronales los caracteres que identifican a los impuestos; los hay quienes pretenden encuadrar a las cuotas obreropatronales como la especie de las contribuciones denominadas derechos; existen quienes le atribuyen la característica de contribuciones especiales; y, por último, hay autores que las han definido como “paracontribuciones” o “contribuciones parafiscales”. Lo que es un hecho es que jamás ha existido un estudio metodológico y sistemático de las cualidades de lo que es propiamente un Organismo Fiscal Autónomo, así como la naturaleza jurídica de este tipo de tributos.

Al respecto, Gregorio Sánchez León define lo que debemos entender por el concepto fisco y la inclusión del IMSS dentro del mismo:

*Fisco es el conjunto de organismos administrativos, centralizados, autónomos o no, principalmente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y descentralizados fiscales autónomos con personalidad jurídica propia, encargados de ejecutar las leyes tributarias y por lo mismo de determinar la existencia de los créditos fiscales, fijar su importe líquido y exigible, percibirlos y cobrarlos en su caso, a través del procedimiento administrativo de ejecución. Por tanto, los organismos fiscales autónomos descentralizados, con personalidad jurídica propia, como el IMSS y de acuerdo con la Ley del Seguro Social, vienen a constituir también el fisco, siendo el Instituto por consecuencia, el sujeto activo individualizado del crédito fiscal, y por lo mismo, de la relación jurídica tributaria de seguridad social. Tenemos cuatro clases de contribuciones o de aportaciones de seguridad social de carácter fiscal: las cuotas obrero-patronales; las cuotas únicamente patronales; los capitales constitutivos; y los accesorios de tales créditos.<sup>15</sup>*

Ahora veremos de manera concreta qué debemos entender por “aportaciones de seguridad social”, mismas que constituyen una de las cuatro especies de contribución que distingue el legislador y que define en forma expresa en el artículo 2º, fracción II, del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

---

<sup>15</sup> Vid. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, “Derecho Mexicano de la Seguridad Social”, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1987, Pág. 104.

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

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

En relación a lo anterior, creo necesario transcribir en este apartado, los conceptos establecidos por el tratadista y Maestro Antonio Jiménez González, con respecto a las aportaciones de seguridad social y la naturaleza jurídica de las cuotas, los cuales son los siguientes:

*Pocos temas tan polémicos y con soluciones tan heterodoxas en el ámbito del derecho tributario como el concerniente a la naturaleza jurídica de los aportes a la seguridad social. La nota dominante en esta materia es la diversidad tanto de posiciones doctrinarias como de soluciones legales, de signos de los más disímolos y en muchas ocasiones nada obsequiosos con las mínimas exigencias de coherencia jurídica. . . hay que distinguir entre la hacienda pública tradicional, nutrida con los recursos ordinarios, es decir los tributos y vinculada a la satisfacción de los cometidos históricos del Estado que son los de raigambre fundamentalmente política, de la otra hacienda denominada institucional, vinculada a la satisfacción de necesidades eminentemente sociales y económicas, asumidas por el Estado en su faceta de Estado intervencionista. Ésta es la hacienda de los entes públicos que tienen a multiplicarse, con el propósito de atender necesidades específicas.*

Se reconocen como rasgos definitorios de la fiscalidad:

- a)** La existencia de entes públicos dotados de autonomía distintos al Estado.
- b)** La existencia de prestaciones patrimoniales impuestas, exigibles coactivamente por tales entes y que no tienen formalmente el carácter de tributos.
- c)** El producto de la recaudación de tales prestaciones no se destina a la cobertura financiera de los fines fiscales generales, sino sólo a los específicos de cada ente; y,
- d)** Tales recursos no se incluyen en el presupuesto general del país.<sup>16</sup>

Continúa señalando el Doctrinista Antonio Jiménez González:

*La doctrina mexicana, después de un largo proceso evolutivo ha arribado a un punto que constituye un lugar pacífico en el derecho tributario nacional al reconocer el carácter de tributario a las aportaciones de seguridad social, doctrina que ha permeado la legislación, tal y como se desprende del artículo 2 fracción II del Código Fiscal de la Federación. La posición del legislador mexicano ha significado un gran avance al ubicar*

<sup>16</sup> Vid. JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, "Lecciones de Derecho Tributario", México, Ediciones Contables y Administrativas, 1996, Págs. 138 y 139.

*las prestaciones patrimoniales que deben soportar los patrones y los beneficiarios directos de la seguridad social en el ámbito de los tributos, lo que significa la sumisión en bloque de tales prestaciones al régimen jurídico reservado a aquellos.”*

Por tanto las aportaciones de seguridad social deberán responder a las exigencias, de entre otros, de los siguientes principios:

- a)** *De reserva material de ley.*
- b)** *De proporcionalidad y equidad, y*
- c)** *De generalidad.*

La diferencia de fondo entre esta categoría tributaria y el resto de los tributos habrá de localizarla en la peculiar configuración del hecho generador de la obligación de pago a título de aportación de seguridad social. Tal hecho se configura de la siguiente manera:

- 1.-** *El elemento objetivo o material, soportar obligaciones en materia de seguridad social y ser sujeto sustituido por el Estado en su cumplimiento o bien ser beneficiario directo de los servicios de seguridad social.*
- 2.-** *Elemento subjetivo, tiene calidad jurídica de contribuyente a título de aportación de seguridad social toda persona que tenga la condición jurídica de sujeto sustituido o de beneficiario en el cuadro del inciso anterior.<sup>17</sup>*

De la transcripción anterior, encontramos que el autor confirma la parafiscalidad de las aportaciones de seguridad social, y podemos resumir que las aportaciones de seguridad social, podríamos ubicarlas para su estudio y análisis desde la perspectiva del derecho como una contribución especial o parafiscal, no siendo por tanto ni un impuesto, ni tampoco un derecho fiscal, tal como se establece en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del año 2000, al no participar específicamente de su naturaleza ni de las características propias y connaturales de estas diversas especies de contribuciones.

Finalmente las cuotas obrero patronales son créditos fiscales, de la misma manera que lo son las contribuciones, los aprovechamientos y los accesorios de éstos, de conformidad con lo establecido por el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>17</sup> *Ibid.*, Págs. 141 y 142.

De ahí que se afirme que los recargos, la actualización, las sanciones, los gastos de ejecución, y la indemnización legal por librar un cheque sin fondos, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Respecto a los criterios sostenidos con anterioridad, resulta aplicable la tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe:

*Instancia: Pleno.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.*

*Época: 9.*

*Tomo: I, junio de 1995.*

*Tesis: P.XXVI795. Pág. 43.*

**“SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS.** *Del examen de lo dispuesto en los artículos 2° del Código Fiscal de la Federación y 260, 268, 269, 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social ( de 1973), se desprende que las cuotas al seguro social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley de la materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.*

Como último punto del presente apartado, procederemos a exponer la facultad con que cuenta el Instituto Mexicano del Seguro Social para imponer sanciones (multas) por incumplimiento a las obligaciones de seguridad social, esto haciendo uso de su carácter de Organismo Fiscal Autónomo.

Dentro de las facultades generales del Instituto, encontramos que el mismo se encuentra facultado para determinar el contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones, fijarlas en cantidad líquida, aplicando para ello los

datos con los que cuente u obtenga a través de visitas domiciliarias emitidas y desahogadas con base en el artículo 16 constitucional y preceptos relativos del Código Fiscal de la Federación. De la misma forma, el IMSS identifica al sujeto pasivo de la obligación tributaria, señalando quién y cómo debe cubrir las cuotas obreropatronales y, finalmente, cuando no le son cubiertos oportunamente los créditos a su favor, aplica directamente el Procedimiento Administrativo de Ejecución, por conducto de sus respectivas Oficinas para Cobros; esto con la finalidad de siempre contar con los recursos necesarios para cubrir el costo de los servicios y prestaciones que la ley le encomienda.

El artículo 291 de la Ley del Seguro Social, establece al respecto lo siguiente:

**Artículo 291 LSS.-** *El procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de los créditos a que se refiere el artículo 287 de esta Ley, que no hubiesen sido cubiertos oportunamente al Instituto, se aplicará por éste, con sujeción a las normas del Código y demás disposiciones aplicables, a través de sus unidades administrativas facultadas al efecto.*

*La enajenación de los bienes que el Instituto se adjudique con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, se realizará en subasta pública o por adjudicación directa, en los términos y condiciones que señale el reglamento respectivo, que se publicará en el Diario Oficial de la Federación. En el caso de valores, de renta fija o variable, éstos se enajenarán conforme a los lineamientos que al efecto emita el Consejo Técnico.*

Por otra parte, cabe señalar que el contenido del artículo 304 de la Ley del Seguro Social en vigor, reviste gran importancia para el presente análisis, razón por la cual a continuación me permito transcribir dicho precepto con el objeto de posteriormente estudiar su contenido y alcances legales:

**Art. 304 LSS.-** *Cuando los patrones y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que implique el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, aquellos se sancionarán con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido.*

El artículo transcrito, alude a las sanciones que impondrá el Instituto, por actos u omisiones tanto de patrones como demás sujetos obligados que impliquen

incumplimiento del pago de las cuotas obrero patronales, los capitales constitutivos, su actualización y sus respectivos recargos, las multas, los gastos realizados por el Instituto por inscripciones improcedentes y los que tenga derecho a exigir de las personas no derechohabientes, ENTENDIÉNDOSE A DICHOS CONCEPTOS COMO CRÉDITO FISCAL.

Tal incumplimiento se sancionará, a juicio del propio Instituto, con multa del 40% al 100% del concepto omitido; entre ese mínimo y máximo previsto en la ley, el arbitrio de la autoridad fiscal sancionadora deberá ser por fuerza razonado y motivado con apego a derecho, al tratarse de un acto del IMSS en su función como Organismo Fiscal Autónomo, realizado en uso de facultades y atribuciones legales que le son propias.

Con lo anterior, queda plenamente desarrollado el surgimiento de la facultad otorgada al Instituto para la imposición de sanciones (multas) por incumplimiento a las disposiciones de la materia, así como el origen y la naturaleza de dichas sanciones, y en virtud de que, como ya se dijo, las mismas tienen una naturaleza fiscal, procederemos ahora a estudiar brevemente las características de las “multas fiscales”.

#### **II.4.- LA FIGURA FISCAL “MULTA” COMO MEDIO PREVENTIVO Y SANCIONADOR PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES.**

La Administración Pública, para asegurar el acatamiento a las disposiciones fiscales, está dotada de una potestad sancionadora, contenida en los ordenamientos jurídicos correspondientes, cuyo contenido puede hacerse cumplir coactivamente, en caso de no hacerse de manera espontánea por los particulares.

El contenido de la coactividad a que se hace referencia en el párrafo anterior, es la sanción, ya que sin ésta no podría hablarse de coactividad del Derecho, toda vez que representa una amenaza que debe motivar el cumplimiento del Derecho.

En mi concepto, la sanción es la consecuencia del incumplimiento o violación de algún precepto legal, con la cual se pretende lograr, coactivamente, que el particular cumpla su obligación, y que en lo sucesivo lo haga de una manera espontánea y voluntaria.

Las sanciones administrativas, que son las que interesan en el presente trabajo, son impuestas por lo Órganos de la Administración, siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas.

En este orden de ideas, algunos autores como Margarita Lomelí Cerezo, en su obra titulada "Derecho Fiscal Represivo", han encontrado la necesidad de diferenciar las penas propiamente dichas y las sanciones administrativas, citando dicha autora, al tratadista Guido Zanobini, quien acepta el siguiente tratado que establece: "Son penas administrativas y no sanciones penales, todas aquellas cuya aplicación reserva la ley a la autoridad administrativa"<sup>18</sup>.

Asimismo, Francisco Antolisci, señala que "las penas administrativas se diferencian de las que caracterizan el delito, porque no se aplican por la autoridad judicial a través de un proceso, sino directamente por la Administración, utilizando sus propios órganos sin la intervención, ni siquiera indirecta de la jurisdicción".<sup>19</sup>

Ahora bien, ha quedado claro que las sanciones administrativas son impuestas directamente por la autoridad administrativa, sin embargo valdría la pena aclarar cual es el fundamento de la potestad sancionadora de dicha autoridad, sobre lo cual el autor Villegas Basavilbazo establece que "la potestad sancionadora de la

---

<sup>18</sup> Vid. LOMELÍ CERESO, Margarita, "Derecho Fiscal Represivo", México, D.F., Editorial Porrúa, Segunda Edición, 1997, Pág. 22.

<sup>19</sup> Vid. ANTOLISCI, Francisco, "El Derecho Penal", Revista Criminalia, Junio de 1957, Pág. 367.

Administración, es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma Administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa”, y continúa señalando que “la potestad sancionadora radica en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las omisiones o acciones antijurídicas”.<sup>20</sup>

En relación con lo anterior, el Doctor Andrés Serra Rojas considera:

**a)** *La Constitución no reserva a los poderes legislativo y judicial la facultad que se denomina la acción de oficio de la Administración. Las consideraciones doctrinales son suficientemente explícitas para reconocer que en la creación de un poder público con sus facultades, lo correlativo es el ejercicio de ellas, máxime que no se reserva a otros órganos.*

**b)** *Existen preceptos en la Constitución, como los artículos 27, 33 y 73, fracción XVI, 123, que autorizan al poder público a la ejecución de sus determinaciones, aún en el caso de que haya una privación de derechos.*

**c)** *Principalmente en materia de impuestos el cobro de ellos se encomienda a la autoridad administrativa y sólo por excepción se revisan por la autoridad judicial cuando lesionan a los particulares.*

*Finalmente nuestra legislación y jurisprudencia han reconocido la facultad del Poder Ejecutivo para la ejecución de las resoluciones administrativas, reconociéndose que cuando una ley señale un camino diverso, como el judicial, debe seguirse éste. Son frecuentes en las leyes administrativas que ellas establezcan a opción de los interesados, el doble camino, administrativo y judicial.*<sup>21</sup>

De lo anterior puede concluirse que la potestad sancionadora, es una institución que tiene su naturaleza en la teoría y la práctica del Derecho Administrativo Moderno, ya que representa el medio de ejercer la acción directa, o de oficio, de la administración.

Ahora bien, es de deducirse, las sanciones impuestas por infracciones a las leyes fiscales, constituyen una categoría de las sanciones administrativas, ya que se imponen en virtud de la relación general de poder que ejerce la Administración sobre

---

<sup>20</sup> Vid. VILLEGAS BASAVILVAZO, Benjamín “El Derecho Administrativo”, Tomo III, Buenos Aires, T.E.A., 1950, Págs. 233, 238 y siguientes.

<sup>21</sup> Vid. SERRA ROJAS, Andrés, “Derecho Administrativo”, México, Editorial Porrúa, 1959, Pág. 303.

los particulares administrados, y será “la multa fiscal” específicamente de la que nos ocuparemos en el presente trabajo.

La pena de multa fiscal consiste, básicamente, en la obligación de pagar una suma de dinero por alguna infracción cometida. Esta pena tiene la finalidad de herir en su patrimonio al autor de una infracción fiscal; como consecuencia, la multa fiscal es personal.

La multa disminuye el patrimonio del infractor con el fin de castigarlo por haber cometido una infracción al incumplir una obligación fiscal. Por otra parte, la multa ha de incrementar el patrimonio del Estado en la misma medida que reduce el del infractor.

La finalidad esencial de la multa fiscal es preventiva y retributiva. Si la multa no existiere, los contribuyentes se sentirían más inclinados a incumplir sus obligaciones fiscales. En efecto, el temor a la multa constituye una fuerza optativa respecto de la inclinación al incumplimiento de las obligaciones fiscales. Se trata de una verdadera pena ya que se impone a título de retribución, esto es, en pago por la comisión de una infracción fiscal, constituyendo uno de los elementos de la educación que ha de establecerse entre el disvalor social de la infracción fiscal y el disvalor individual de la multa, como valoraciones de magnitudes equivalentes.

La pena de multa fiscal está justificada por la necesidad de inducir la observancia de las normas jurídicas fiscales, asegurando el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto sustantivas como formales.

La multa como pena formal es de Derecho Público. Ese carácter deriva de que la facultad de establecerla, de imponerla y de ejecutarla, corresponde siempre y exclusivamente al Estado, como titular de la potestad de castigar.

La multa, por su naturaleza económica, resulta una pena adecuada e idónea para el incumplimiento de los deberes tributarios que, por una parte producen peligro o daño económico al fisco y, por otra parte, frecuentemente se realizan para obtener beneficio económico. Se da, pues, una identidad entre el bien jurídico lesionado por la contravención y el bien jurídico afectado por la pena.

La multa tiene el carácter de propia y verdadera pena, aún cuando ya impuesta constituye un crédito pecuniario del Estado frente a quien ha sido condenado por el fisco al pago de la multa por ser culpable de la comisión de una infracción fiscal. La multa, por consiguiente, queda sujeta a los criterios jurídicos inherentes a las penas hasta el momento en que se notifica su imposición, y después esta sometida a las reglas de los créditos fiscales.

Al respecto el autor Luis Martínez López, señala:

El Estado en uso de su soberanía expide leyes que han de regir en el país, e impone su obediencia mediante castigos que en materia fiscal reciben el nombre genérico de sanciones. Estas forman parte esencial de la Ley. Sin ese imperio que obliga a obedecerlas, las leyes no serían normas jurídicas, sino reglas de observancia voluntaria: nadie sufriría consecuencias por su incumplimiento. El Tribunal Fiscal de la Federación dijo al tratar de las disposiciones que las leyes tributarias deben contener: *...los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de la causante para que obren en determinado sentido; si se rehusan, reciben perjuicio. ... Este perjuicio es, en términos generales, la sanción.*<sup>22</sup>

Por su parte Margarita Lomelí Cerezo en su obra titulada “Derecho Fiscal Represivo” opina a grandes rasgos:

Que la multa es la sanción de carácter económico impuesta por infracción a una norma legal. Además agrega que los propósitos de la multa tienen un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, las multas no se establecen con el

---

<sup>22</sup> Vid. MARTINEZ LOPEZ, Luis, “Derecho Fiscal Mexicano”, México, Ediciones Contables y Administrativas S.A., 4ta Edición, 1976, Pág. 96.

propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones fiscales.<sup>23</sup>

En la doctrina encontramos diversas definiciones del concepto “multa”, algunas de ellas nos las da el autor José Alberto Garrone, y son las siguientes:

*Deuda de dinero impuesta, en general, a título de sanción, puede ser convencional o legal. La multa es la pena típica de la contravención o falta. Esto es exacto; pero ha de advertirse que si bien la multa es la pena típica de la contravención, no es la única de esas penas, pues hay muchas otras, aparte de que no todas las contravenciones son sancionadas con multa.*

*La multa fiscal participa de los caracteres de los impuestos, cuya percepción tiende a asegurar para que no se interrumpen los servicios del Estado; de ahí la exigencia del pago previo a la acción de repetición.*

*La multa puede ser una sanción disciplinaria. Su aplicación sólo procede cuando tal tipo de sanción hallase establecido en un precepto válido.<sup>24</sup>*

Ahora bien, la Enciclopedia Jurídica Omega<sup>25</sup>, plantea los argumentos favorables y desfavorables en relación con las Multas Fiscales, siendo los siguientes:

**Argumentos Favorables:**

- 1) *Es afflictiva, por cuanto impone una privación patrimonial, con ello acarrea un sufrimiento.*
- 2) *Es divisible, flexible y adaptable.*
- 3) *No es deshonrosa ni degradante para el condenado o su familia.*
- 4) *Constituye una fuente de ingresos para el Estado.*
- 5) *No implica gastos para el Estado.*
- 6) *No priva a la familia del condenado de su asistencia o sostén.*
- 7) *Es reparable, pues revisado el proceso y probada la inocencia, la devolución del importe subsana el perjuicio de haberla impuesto.*

<sup>23</sup> LOMELÍ CEREZO, Margarita, *op. cit.*, Págs. 169 y 170.

<sup>24</sup> Vid. GARRONE, José Alberto, “Diccionario Jurídico”, Tomo II, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1993.

<sup>25</sup> “Enciclopedia Jurídica Omega”, Págs. 947-949.

**Argumentos Desfavorables:**

- 1) *No es igualitaria, dadas las desigualdades de fortuna entre los hombres.*
- 2) *Favorece la reincidencia.*
- 3) *No reeduca ni reforma.*
- 4) *Su pago no es seguro, pues el condenado suele ser insolvente, con lo que fracasa totalmente su misión.*
- 5) *Prueba la codicia fiscal.*
- 6) *No tiene carácter personal, pues el perjuicio patrimonial lo sufre la familia entera.*
- 7) *Su monto difícilmente se adecua simultáneamente al delito, y a no perjudicar el patrimonio del condenado más de lo necesario, y recae entonces en uno de los dos extremos.*

## **II.5.- INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS MULTAS FISCALES EXCESIVAS. TESIS JURISPRUDENCIALES APLICABLES.**

Una vez que quedó definido un concepto general de la multa fiscal, y se precisaron algunos de los argumentos favorables y desfavorables de la misma, considero importante tratar el tema relativo a las “MULTAS EXCESIVAS”, es decir, aquellas cuya cuantía contraviene lo dispuesto por el artículo 22 Constitucional, el cual expresamente prohíbe las mismas al señalar lo siguiente:

**Artículo 22.-** *Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, **la multa excesiva**, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.*

Como ya se dijo, el artículo transcrito con anterioridad prohíbe expresamente la imposición de multas excesivas, numeral que la autoridad al imponer las mismas debe tener en consideración para que éstas no resulten violatorias de aquel, por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, resulta indispensable que se establezca en el ordenamiento en el que se faculta a determinada autoridad para la imposición de las mismas que dicha autoridad tenga la posibilidad de determinar, en cada caso particular, su monto o cuantía, tomando en

consideración la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, y, en caso de que exista, la reincidencia de éste en la comisión del ilícito, o bien cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, esto con el objeto de individualizar la sanción que pretende imponerse.

Con el objeto de complementar el criterio anteriormente planteado, existen una serie de tesis jurisprudenciales relativas a la cuantificación de las multas, así como la inconstitucionalidad de las multas excesivas, las cuales a continuación me permito transcribir.

*Séptima Época  
Tribunales Colegiados de Circuito  
Apéndice de 1995,  
Tomo III, Parte TCC  
Tesis 870, Pág. 666.*

**MULTAS, CUANTIFICACIÓN DE LAS, EN MATERIA FISCAL.** *Precisando criterios anteriores, este Tribunal considera que para la cuantificación de las multas fiscales, cuando la ley señala un mínimo y un máximo, la autoridad debe razonar su arbitrio y tomar en consideración los siguientes elementos básicos: a) el monto del perjuicio sufrido por el Fisco con la infracción (elemento que a veces ya está considerado en la norma, cuando los límites de la multa se fijan en función del impuesto omitió); b) la negligencia o mala fe del causante; o la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente; c) si se trata de una infracción aislada, o de una infracción insistente repetida por dicho causante, y d) la capacidad económica del infractor. Pues la multa debe ser proporcional al daño que la infracción causa, y para fijarla se debe considerar la malicia y la reiteración del causante, así como sancionar con distinta medida a quienes tienen diferente capacidad, para no lastimar más a quien tiene menos, por una causa semejante. El único monto que las autoridades pueden imponer sin razonar su arbitrio, demostrada la infracción, es el mínimo, pues ello implica que se ha aceptado un máximo de circunstancias atenuantes. Pero para imponer un monto superior al mínimo, sin que su determinación resulte arbitraria y caprichosa, las autoridades están obligadas a razonar el uso de sus facultades legales al respecto, para no violar el principio constitucional de fundamentación y motivación (artículo 16), y dar a los afectados plena oportunidad de defensa, respecto de los datos y elementos que sirvieron para individualizar la sanción.*

*Máximo Tribunal de la República  
Jurisprudencia número P./J.9/95,  
Semana Judicial de la Federación y su Gaceta.*

**MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.** *De la acepción gramatical del vocablo “excesiva”, así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 Constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la*

gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga la posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualmente la multa que corresponda.

Novena Época  
Tribunales Colegiados de Circuito  
Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta,  
Tomo III, Febrero de 1996, Tesis VI.3o.J/4, Pág. 322.

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

Octava Época.  
Tribunales Colegiados de Circuito.  
Semanao Judicial de la Federación,  
Tomo VII-Enero, Pág. 317.

**MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.** Al establecer el legislador en el artículo 76 fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente en mil novecientos noventa y seis, un porcentaje único como multa por la comisión de cualquier infracción que haya dado origen a la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incurrió en violación al artículo 22 Constitucional, en virtud de que, al no tomar en cuenta las circunstancias especiales del infractor, que permitan la individualización de la sanción, se abre la posibilidad de la aplicación de multas excesivas. En efecto para que una multa no sea contraria al texto constitucional, al establecerse el monto pecuniario de la misma, se debe tener en cuenta la correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor, que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga, y las finalidades que se persiguen con la imposición de la multa, entre las que se hallan la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria, la multa, debe también atender a la gravedad de

*la infracción y a la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en la ley.*

De las jurisprudencias anteriormente transcritas se deduce claramente que las multas fiscales excesivas, violan el contenido del artículo 22 constitucional, al no ser proporcionales ni equitativas con el infractor.

Por ejemplo, de la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se observa que estos contravienen lo dispuesto por el artículo 22 constitucional, al imponer multas desproporcionales y por lo tanto excesivas. A continuación, se transcriben algunas tesis jurisprudenciales que acreditan la inconstitucionalidad del precepto legal anteriormente citado.

*Octava Época  
Tribunales Colegiados de Circuito  
Semana Judicial de la Federación  
Tomo VIII-Noviembre, Pág. 170.*

**CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTÍCULO 76, FRACCIÓN III.** *Para calificar el carácter excesivo o no de una multa aplicada, deben tenerse presentes la correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, que la sanción esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción y, tomando en cuenta las finalidades que se persiguen con la imposición de la multa, entre las que se encuentran la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria, también debe atenderse a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, lo que no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en la ley. Al tenor de estos razonamientos se puede concluir que por lo que toca a la ley, una multa será considerada excesiva y por lo tanto inconstitucional, cuando se fije una cantidad invariable y en su imposición, por lo tanto, no se puedan tomar en consideración la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la omisión del hecho que la motiva, todo ello en relación con la capacidad económica del infractor. En efecto, mediante un sistema de multas fijas, no se puede apreciar el carácter excesivo de la multa impuesta debido a que la autoridad administrativa no esta obligada a individualizar el monto de la sanción y, en consecuencia, no existen parámetros de comprobación para determinar si la multa carece de proporcionalidad o va más allá de lo razonable. En este orden de ideas, al establecer el legislador en el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, un porcentaje único como multa por la comisión de cualquier infracción que origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incurrió en una violación al artículo 22 Constitucional, en virtud de que al no tomar en cuenta las circunstancias especiales del infractor, que permitan la individualización de la sanción, se abre la posibilidad de la aplicación de multas excesivas. Aún más, el carácter excesivo de la multa fijada por el artículo en comento, no se desprende del porcentaje en sí mismo considerado, sino de que al establecerse un sistema rígido para la imposición de multas,*

*sin tomar en cuenta la capacidad económica del infractor y la gravedad de la infracción, hasta que la autoridad hacendaria descubra, en uso de sus facultades de comprobación, la omisión en el pago de una contribución, para que cualquier persona sea sancionada en la misma forma.*

*Octava Época.*

*Tribunales Colegiados de Circuito.*

*Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo 67, Julio de 1993, Tesis V.1o.J/21, Pág. 48.*

**MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LAS AUTORIZA.** *El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribe la imposición excesiva. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse según la acepción gramatical del término “excesivo” y de las interpretaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso, que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues se acabaría con fuentes de empleo y se dejaría de percibir los impuestos generados tanto por ella como sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, y por tanto excesivas que contraríen la disposición constitucional comentada, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, además para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluir que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes en tratándose de personas morales, riñen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de ese mismo cuerpo de leyes. En tal orden de ideas, si el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en que se apoyó, la Sala Fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, autoriza la imposición de una multa fija, equivalente al 150% sobre la contribución omitida, debe concluirse entonces que dicho precepto resulta inconstitucional por no permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y, por ende, con el mandato contenido en el artículo 22, de nuestra Carta Fundamental.*

Con los criterios señalados con anterioridad, queda plenamente confirmada la inconstitucionalidad de las multas fiscales tanto fijas como excesivas, estableciéndose además que para que una multa no encuadre en dichas

condiciones, resulta necesario que la autoridad que impone la misma, considere para su cuantificación, las circunstancias especiales del infractor que le permitan la individualización de la sanción.

De lo anterior se concluye que el hecho de que la autoridad fiscal imponga incluso la multa mínima prevista en el precepto legal aplicable al caso concreto, no la exime de su responsabilidad de considerar otros elementos como lo son la capacidad económica del sujeto infractor, la reincidencia y la conducta de éste, y en general cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad de la infracción cometida, esto con el objeto de determinar particularmente la que corresponda a cada infractor, en el entendimiento que de no hacerlo, se corre el riesgo de que dicha multa sea excesiva y desproporcional a las circunstancias del particular, resultando por consecuencia violatoria del artículo 22 Constitucional, el cual prohíbe de manera más que expresa la imposición de ese tipo de multas.

El criterio anteriormente sostenido, es sustentado por la tesis aislada que a continuación se transcribe:

*Novena Época  
Tribunales Colegiados de Circuito  
Semana Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: IX, Marzo de 1999, Tesis: VIII.1o.25 A, Pág. 1421*

**MULTAS FISCALES. AUN SIENDO LA MÍNIMA NO ES ABSOLUTA NI IRRESTRICTA LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA IMPONERLAS.** *Sostener el criterio de que cuando se aplique el porcentaje mínimo de una multa, no deben especificarse las razones de su proporcionalidad y justicia, especialmente en el caso de que el monto sea de un 70% sería tanto como pretender encubrir y justificar la aparente constitucionalidad de una multa de una magnitud significativa, para cuya imposición no se atiende al elemento subjetivo del actor, corriendo el riesgo de ser excesiva y desproporcional a las circunstancias del particular en el caso concreto, pues el hecho de que el artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, no reproduzca los requisitos constitucionales de fundamentación y motivación que exige el artículo 16, no significa que la autoridad no debe observar ese mandato constitucional y solamente atender a la ley secundaria, porque ante todo y por encima de cualquier ley se encuentra el principio de supremacía constitucional previsto en el artículo 133 de nuestra Carta Magna, lo que implica que la autoridad sancionadora por imperativo jerárquico debe, al imponer una multa, tomar en consideración tanto el elemento objetivo como el subjetivo del infractor, pues basta la existencia de esos mandatos para que la obligación subsista para cualquier autoridad, y así salvaguardar las garantías individuales previstas en los*

*artículos 16 y 22, párrafos primeros de nuestra Carta Fundamental . PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.*

Con lo manifestado con anterioridad, ha quedado debidamente acreditada la inconstitucionalidad de las multas fiscales fijas y excesivas, al contravenir éstas lo dispuesto por el artículo 22 de nuestra Constitución Política, que expresamente prohíbe este tipo de multas; además dichos criterios de los Tribunales nos permitirán llevar a cabo un mejor análisis al Catálogo de Multas del Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, analizando si las multas que el Instituto impone en base al mismo cumplen con las condiciones requeridas para que las mismas no sean inconstitucionales.

## **II.6.- ESPONTANEIDAD EN EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES.**

Ahora bien una vez tocado a grandes rasgos el tema de la inconstitucionalidad de la imposición de multas fijas y excesivas, pasaré a explicar brevemente la espontaneidad en relación con la imposición de multas fiscales.

El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación establece a la letra lo siguiente:

**Artículo 73.-** *No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:*

*I.- La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.*

*II.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.*

*III.- La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.*

En tales condiciones, se deduce que cuando se cumplan de manera espontánea, aunque extemporánea, las obligaciones fiscales, no se impondrán multas por esa razón.

Con los criterios que en seguida se transcribirán, se confirma lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación que prevé la espontaneidad en el cumplimiento de obligaciones fiscales, en tal virtud, las multas impuestas por la autoridad administrativa cuando el contribuyente obligado haya cumplido las obligaciones fiscales a su cargo sin que mediara requerimiento alguno por parte de dicha autoridad, resultan totalmente ilegales, toda vez que dicho cumplimiento legalmente es considerado espontáneo, y en tal virtud no resulta procedente la imposición de multa alguna.

Respecto de la espontaneidad, el artículo 304-C de la Ley del Seguro Social, solamente retoma lo que establece el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, mediante el Acuerdo 187/2003, se establecen los criterios que tomará en cuenta la autoridad para que considere espontáneo el cumplimiento de alguna obligación, cuestión de estudio en el capítulo siguiente.

Al efecto resultan aplicables las tesis jurisprudenciales que a continuación me permito transcribir:

*Octava Época  
Tribunales Colegiados de Circuito  
Semanario Judicial de la Federación  
Tomo: I Segunda Parte-2, Pág. 442*

**OBLIGACIONES FISCALES, CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO. REQUISITOS PARA DESVIRTUARLO.** *Del artículo 73, fracción II, del Código Fiscal de la Federación se*

*desprende que el cumplimiento de las obligaciones fiscales no es espontáneo cuando la omisión en que incurrió el contribuyente fue corregida, después de que las autoridades en esa materia le comunicaron una orden de visita domiciliaria, cuando ha mediado un requerimiento o "cualquier otra gestión notificada por las mismas tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales". Consecuentemente para esclarecer si un acto de autoridad constituye una gestión de esa naturaleza, que excluya la espontaneidad de la conducta del contribuyente, debe observarse la existencia de los siguientes requisitos: a). Que el acto haya sido omitido y notificado al causante, antes de que éste corrigiese el error u omisión en que hubiese incurrido; b). Que esa gestión emane de una autoridad fiscal; c). Que la determinación de la autoridad tienda a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; y d). Que la misma surta plenamente sus efectos jurídicos, por no infringir disposiciones legales, la ausencia de alguno de estos elementos impide completamente que la "gestión" de la autoridad desvirtúe la espontaneidad del proceder del sujeto obligado. En el primer caso, debido a que no se cumpliría con el requisito de temporalidad que se advierte del precepto referido. Bajo el segundo supuesto, porque si el acto notificado al contribuyente no emana de una autoridad fiscal, no le resulta aplicable lo dispuesto en el aludido precepto. En lo que atañe a la tercer hipótesis, si el acto no tiende a la verificación del acatamiento de las normas tributarias, no se satisface el requisito que mira al fin de la gestión. Y, por último, si ésta se llevó a cabo con infracción de las disposiciones legales relativas, es claro que no puede surtir el efecto jurídico de excluir el cumplimiento espontáneo.*

**OBLIGACIONES FISCALES, REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS GESTIONES DE LA AUTORIDAD, PARA DESVIRTUAR EL CUMPLIMIENTO ESPONTANEO DE LAS.**

*Del artículo 73, fracción II, del Código Fiscal de la Federación se desprende que el cumplimiento de las obligaciones fiscales no es espontáneo cuando la omisión en que incurrió el contribuyente fue corregida, después de que las autoridades de esa materia le comunicaron una orden de visita domiciliaria, cuando ha mediado un requerimiento "o cualquier otra gestión notificada por las mismas tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales." Consecuentemente para esclarecer si un acto de autoridad constituye una gestión de esa naturaleza, que excluya la espontaneidad de la conducta del contribuyente, debe observarse la existencia de los siguientes requisitos: a). Que el acto haya sido omitido y notificado al causante, antes de que éste corrigiese el error u omisión en que hubiese incurrido; b). Que esa gestión emane de una autoridad fiscal; c). Que la determinación de la autoridad tienda a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; y d). Que la misma surta plenamente sus efectos jurídicos, por no infringir disposiciones legales. La ausencia de alguno de estos elementos impide completamente que la "gestión" de la autoridad desvirtúe la espontaneidad del proceder del sujeto obligado. En el primer caso, debido a que se cumpliría con el requisito de temporalidad que se advierte del precepto referido. Bajo el segundo supuesto, porque si el acto notificado al contribuyente no emana de una autoridad fiscal, no le resulta aplicable lo dispuesto en el aludido precepto. En lo que atañe a la tercera hipótesis, si el acto no tiende a la verificación del acatamiento de las normas tributarias, no se satisface el requisito que mira al fin de la gestión y, por último, si ésta se llevó al cabo con infracción de las disposiciones legales relativas, es claro que no puede surtir el efecto jurídico de excluir el cumplimiento espontáneo.*

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Revisión fiscal 413/88. Servisán, S.A. 15 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Lince Díaz. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.*

**Nota:** *Esta tesis también aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo III, Segunda Parte-2, página 1028, bajo el rubro: "OBLIGACIONES FISCALES, CUMPLIMIENTO ESPONTANEO. REQUISITOS PARA DESVIRTUARLO."*

**MULTA. NO PROCEDE CUANDO SE CUMPLE CON LA OBLIGACIÓN FISCAL EL MISMO DÍA EN QUE LA AUTORIDAD INICIA SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.** De lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que no es procedente imponer multas cuando los contribuyentes cumplen de manera espontánea con sus obligaciones, considerándose en la fracción I de dicho precepto, que no existe tal espontaneidad cuando la omisión es corregida después de la notificación de una orden de visita domiciliaria o de que haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión que la autoridad tendiente a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales; en consecuencia si el contribuyente presenta su declaración complementaria en la que determina diferencias a su cargo, el mismo día en que la autoridad de notifica el inicio de sus facultades de comprobación, pero horas después a dicha presentación, es ilegal que la autoridad imponga una multa con fundamento en el artículo 76 fracción II del Código fiscal de la Federación, toda vez que la obligación fiscal fue cumplida en forma espontánea.

*Juicio No. 443/94.- Sentencia de 12 de Noviembre de 1997, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor; Faustino Gerardo Hidalgo Ezquerra.- Secretaria: Lic. Ligia Elena Aguayo Martín.*

## **II.7.- EL REGLAMENTO COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO.**

Como primer punto del presente trabajo, considero importante que a grandes rasgos se estudie el concepto de Reglamento, de quien es competencia la emisión del mismo, su base constitucional, así como los aspectos generales de éste; lo anterior con el objeto de dejar claro cual es el fin que el Reglamento persigue, así como la necesidad de su existencia en nuestro Sistema Jurídico.

### **II.7.1. Concepto y generalidades.**

Como todos sabemos, el Reglamento es un conjunto de reglas que derivan de una Ley; al respecto el autor Rafael I. Martínez Morales, señala que “si bien gramaticalmente el Reglamento es un conjunto de reglas, normas, principios o pautas que rigen una actividad, la expresión está reservada a un cuerpo normativo

de carácter jurídico; se le estudia como una fuente del derecho y aparece en la pirámide jurídica abajo de la Ley.”<sup>26</sup>

Así mismo, dicho autor complementa el concepto anterior dando la siguiente definición en relación con el reglamento: “Conjunto de Normas Jurídicas creadas por el titular de la Administración Pública que desarrollan principios establecidos en una Ley”.<sup>27</sup>

Del análisis del concepto general de reglamento, así como de la definición que del mismo proporciona el autor anterior se deduce, como elemento principal de dicho concepto, que el Reglamento constituye una fuente de derechos y obligaciones y además su existencia siempre estará sujeta a la existencia de la Ley en virtud de la cual éste fue creado.

Como complemento de lo anterior, el autor señalado hace referencia a la doctrina de los reglamentos autónomos, señalando que:

Dicho planteamiento nace de la traducción de la idea alemana “*Vesrdmung*” que significa Reglamento y del Poder Reglamentario del Derecho Francés y Belga, y se refiere a que los reglamentos autónomos se diferencian del resto en el sentido de que no corresponden al desarrollo de reglas contenidas en una ley, y son emitidos por la autoridad administrativa”; posteriormente en relación con esto, el mismo autor plantea una crítica a la doctrina descrita con anterioridad y señala “que en el Derecho Mexicano no puede existir válidamente un Reglamento autónomo, pues siempre habrá un engarce mayor o menor a una ley; lo que puede variar es la forma en que se vincule el Reglamento con la ley en la cual se sustenta, ya sea en su desarrollo, ejecución o autorización. En ningún caso, el Presidente de la República, a quien corresponde la facultad reglamentaria, puede emitir un reglamento que desarrolle directamente la norma prevista en el nivel constitucional, **siempre será absolutamente necesaria la presencia de una ley** entre el texto constitucional y cualquier disposición de carácter reglamentario.”<sup>28</sup>

El concepto de Reglamento que se conoce en nuestros días, es el mismo que aportaron grandes juristas como Praga y Kelsen. Al respecto, el Diccionario de

---

<sup>26</sup> Vid. MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., “Derecho Administrativo”, 1er. y 2do. Cursos, Colección de Textos Jurídicos Universitarios, México, Editorial Harla, 1991, Pág. 257.

<sup>27</sup> *Ibid.*, Pág. 260.

<sup>28</sup> *Ibid.*, Pág. 259.

Derecho de Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, nos ilustra al respecto al proporcionarnos definiciones de reglamento que diversos autores han expresado, algunas de ellas son las siguientes:

“Conjunto de normas obligatorias de carácter general emanadas del Poder Ejecutivo, dictadas para el cumplimiento de los fines atribuidos a la Administración Pública. Las leyes no son las únicas normas generales que integran el ordenamiento jurídico de un país. Junto a ellas existen otras, entre las cuales figuran los reglamentos.”

“Royo Villanova define los reglamentos diciendo que son normas jurídicas de carácter general dictadas por la administración para el cumplimiento de sus fines.”

“Praga dice que el reglamento es una disposición legislativa expedida por el Poder Ejecutivo en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Poder Legislativo.”

“La definición más sencilla y exacta la encontramos en la monografía de Moreau titulada *El Reglamento Administrativo*. Según este autor, el reglamento es una regla obligatoria impuesta por una autoridad pública que no es el Parlamento.”

“Kelsen, tratando de la distinción entre la ley y el reglamento, escribe: En sentido específico, legislación significa establecimiento de normas jurídicas que generales que cualquiera que sea el órgano que lo realice: democrático o autocrático, parlamento o la combinación de un parlamento con un monarca, o solamente éste último. En las Constituciones de los Estados contemporáneos, se admite de ordinario la posibilidad excepcional de que ciertas normas generales o de que todas las normas generales en determinadas circunstancias, puedan ser dictadas por un órgano distinto del que en principio y corrientemente está encargado de hacerlo, esto es, distinto del órgano propiamente legislativo... A estas normas se les denomina reglamentos. Ordinariamente todas las autoridades administrativas están facultadas por la Constitución para dictar reglamentos, dentro de su respectiva esfera de acción sobre las bases de la ley (establecida por el legislador propiamente dicho), y en vista de la realización inmediata de la misma. Estos reglamentos suelen versar sobre puntos de procedimientos y ejecución. Los reglamentos constituyen respecto a la ley un grado inferior y significan

cierta concreción de la misma, pues en ellos se continúa ulteriormente el proceso de creación del derecho.<sup>29</sup>

Siguiendo básicamente la misma línea planteada por los autores referidos, Adolfo Arrijo Vizcaino, define al Reglamento Administrativo, como “un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de ésta última, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia.”<sup>30</sup>

Asimismo, el autor Antonio Jiménez González, apunta en relación con el Reglamento que éste “tiene un carácter normativo, al ser una norma estricta dictada por la Administración Pública. Su vocación no radica en ser un instrumento para colmar diferencias, insuficiencias o lagunas de la ley, sino que su contenido esencial radica en ser una vía para el desarrollo de la ley, es decir de algunas cuestiones por encomienda expresa de la ley o implícita. Normalmente los ámbitos seguros de regulación reglamentaria son aquellos explicitados mediante la expresa remisión de la ley al reglamento, por ejemplo cuando el artículo X de la Ley, establece que en los términos que establezca el reglamento, ahí el reglamento está obligado a seguir el llamado de la Ley.”<sup>31</sup>

De igual forma, el autor Adolfo Arrijo Vizcaino, transcribe la opinión del jurista mexicano Mariano Coronado, vertida con relación a la Constitución de 1857: “Para la ejecución de las leyes necesita el Presidente expedir reglamentos y dictar disposiciones y órdenes. El reglamento difiere de la ley en que ésta establece principios, y aquél los desarrolla; ésta es perpetua, aquél varía según las circunstancias; ésta manda, aquél obedece; el reglamento, por lo tanto, no puede usurpar el dominio de la ley, imponiendo penas, creando impuestos, organizando los poderes públicos, etcétera. Se limita a desenvolver los principios de la ley, a fijar los pormenores que directamente se derivan de sus preceptos. En suma, el Presidente, como jefe supremo de la Administración Federal, dispone y resuelve lo conveniente para el buen despacho de ella. Por descontado se entiende que los reglamentos y demás disposiciones del Ejecutivo no han de contrariar la ley, puesto que tiene que proveer a su exacta observancia.”<sup>32</sup>

Hoy en día el Reglamento, continúa siendo una pieza clave en nuestro sistema jurídico, tan es así que en la actualidad, la Administración Pública está regida en su totalidad por reglamentos, pongamos el ejemplo del Código Fiscal de la Federación; para la mejor interpretación y cumplimiento de dicho ordenamiento, han sido expedidos una serie de reglamentos, tales como el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado, el Reglamento del propio Código Fiscal de la Federación, etcétera.

---

<sup>29</sup> Vid. DE PINA, Rafael y Rafael de Pina Vara, “Diccionario de Derecho”, México, D.F., Editorial Porrúa, 1985, Pág. 423.

<sup>30</sup> Vid. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, “Derecho Fiscal”, México, D.F., Editorial Themis, 1990, Pág. 49.

<sup>31</sup> JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, Pág. 217.

<sup>32</sup> CORONADO, Mariano, “Elementos del Derecho Constitucional”, *apud*. ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, Pág. 49.

En el caso concreto que nos ocupa, la actividad del Instituto Mexicano del Seguro Social esta regida en su totalidad por reglamentos emanados de su Ley, entre ellos se encuentran el Reglamento de Afiliación, el Reglamento para el Pago de Cuotas del Seguro Social, el Reglamento para la Clasificación de Empresas y la Determinación de la Prima en el Seguro de Riesgos de Trabajo, el Reglamento del Recurso de Inconformidad y el Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos (Derogado).

### **II.7.2. La Facultad Reglamentaria.**

En México, la potestad reglamentaria que se otorga al Poder Ejecutivo, encuentra su fundamento en el contenido de la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fracción que expresamente confiere al Presidente de la República, la facultad y obligación de promulgar y ejecutar leyes expedidas previamente por el Congreso de la Unión, con la única finalidad de que las mismas sean observadas y cumplidas.

La fracción I del citado precepto constitucional, establece a la letra lo siguiente:

**Artículo 89.-** *Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:*

**I.-** *Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia.*

En relación con la facultad reglamentaria al Poder Ejecutivo por el numeral anteriormente transcrito, el artículo 92 de la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala lo siguiente:

**Artículo 92.-** *Todos los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Órdenes de Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.*

De los artículos transcritos podemos observar que, definitivamente, la facultad reglamentaria recae en el Poder Ejecutivo, es decir, es en el Presidente de la República en quien recae la facultad y la obligación de la expedición de Reglamentos que ayuden a lograr la correcta observancia o cumplimiento de las leyes, esto en razón de su calidad de titular de la administración pública y como jefe de estado y de gobierno, además de que del análisis de la fracción I del artículo 89 Constitucional se desprende que la misma atribuye a la persona en quien recaiga el nombramiento de Presidente de la República, las siguientes facultades y obligaciones:

**a)** *Promulgar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, esto significa el reconocimiento que el Ejecutivo hace de la existencia de una Ley y la orden de que se cumpla, después de haber sido publicada.*

**b)** *Ejecutar las leyes, o sea, convertir los mandamientos legislativos en realidades de todo orden: económico, social, político, cultural, etcétera. Para llevar a cabo esta labor se le atribuye la facultad de expedir reglamentos, que son disposiciones que facilitan el cumplimiento de las leyes elaboradas por el Poder Legislativo. Además, se le autoriza para realizar todos los actos que constituyen la Administración Pública.*

La necesidad imperante de los Reglamentos Administrativos surge, sin lugar a dudas si consideramos que las leyes, por su misma naturaleza, exclusivamente contienen principios enunciados de carácter general. Rara vez entran en detalles y

particularidades, puesto que la finalidad del acto legislativo consiste en establecer la normatividad genérica aplicable globalmente a una materia determinada. No podemos olvidar que las leyes, al provenir de cuerpos deliberativos, y no ejecutivos, que invariablemente las someten a diversos debates y discusiones, no suelen contemplar una serie de particularidades relacionadas con su futura aplicación.

Estas circunstancias, producto de la imposibilidad material de que el legislador pueda prever en una norma general todo tipo de contingencias y eventualidades, obligan al Presidente a tratar de resolverlas en alguna otra forma, ya que de no hacerlo estaría impedido para llevar a cabo la importante función de ejecutar las leyes.

Desde luego, no está en condiciones de hacerlo caso por caso, pues emprendería una tarea interminable, corriéndose además el riesgo de que ante semejante volumen de trabajo, incurriera en resoluciones desiguales y contradictorias, cuando los principios más elementales de seguridad y certeza jurídicas reclaman criterios uniformes en la ejecución de las leyes. En consecuencia, debe hacerlo a través de disposiciones que también contengan normas jurídicas de carácter general, pero cuyo objetivo se reduzca a particularizar, a concretizar y a detallar específicamente los principios y enunciados genéricos previstos en las leyes del Congreso, a fin de permitir y facilitar su campo de aplicación dentro de la esfera administrativa. Esta clase de disposiciones, que de hecho actúan y operan como complemento de los actos legislativos, son las que reciben el nombre de **REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS**.

Efectivamente, “en la recta interpretación de la segunda de las potestades que la fracción I del Artículo 89 de nuestra Constitución Política confiere al Ejecutivo Federal, se ha encontrado siempre el origen de la facultad reglamentaria.”<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, Pág. 49.

El jurista Antonio Jiménez González, opina “llámese potestad reglamentaria al poder que tiene la Administración Pública para expedir reglamentos. De acuerdo con el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el ámbito federal corresponde el ejercicio de la misma sólo al Presidente de la República.”<sup>34</sup>

### **II.7.3. Límites de la Facultad Reglamentaria.**

Ahora bien, aunque el artículo 89 fracción I de nuestra Carta Magna, faculte expresamente al Presidente de la República o bien a los Titulares del Poder Ejecutivo en sus respectivos ámbitos competenciales, para la promulgación y ejecución de leyes expedidas por el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, dicha potestad reglamentaria tiene algunas restricciones o límites, tomando en consideración que dicha facultad consiste exclusivamente en la expedición de disposiciones generales abstractas e impersonales que tienen como objeto la ejecución de la ley, desarrollando en detalle las normas contenidas en la misma, pero siendo la propia ley su medida, es decir, sin que pueda excederse al contenido de las disposiciones de ésta.

Como es del conocimiento general, en nuestro sistema Constitucional el Presidente de la República está imposibilitado para legislar, salvo los casos a los que aluden los artículos 29 y 131 de nuestra Constitución, ya que esta actividad está reservada a un poder completamente independiente del Ejecutivo, como lo es el Poder Legislativo. En consecuencia, resulta necesario marcar ciertos límites a la función reglamentaria, de lo contrario, es decir, el implicar la expedición de normas jurídicas, podría prestarse fácilmente para que el Ejecutivo que abuse de ella usurpe la facultad legislativa, violando con ello el orden constitucional imperante.

---

<sup>34</sup> JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.*, Pág. 219.

De ahí que tanto la doctrina como la jurisprudencia emitida al respecto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostengan la existencia de algunas limitaciones al ejercicio de la facultad reglamentaria, considerando como las más significativas las siguientes:

1. El reglamento por su condición de norma subordinada a la ley, no puede aspirar a normar materias reguladas por la misma o que ésta llegara a regular con posterioridad no obstante la vigencia del reglamento.
2. La norma reglamentaria no puede regular aquellas materias respecto a las cuales se encuentra explicitada la reserva a favor de la ley, por lo que todas aquellas materias que deben ser reguladas por ley no pueden ser normadas por reglamento.
3. Si respecto a una determinada materia no rige el principio de reserva de ley, es posible que la regule la norma reglamentaria en principio, pero que si ya lo fue mediante una norma con rango de ley, en lo sucesivo aquella materia sólo deberá ser regulada mediante normas de tal rango, lo que impide la existencia del reglamento, hasta en tanto no sea abrogada. Caso en el cual se descongela el rango y es posible la concurrencia del reglamento mientras no sobrevenga una nueva ley.
4. La potestad de expedir reglamentos es una atribución exclusiva e indelegable del Presidente de la República. En efecto, el artículo 89 del Pacto Federal dice con toda precisión que la tarea de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, es una facultad y obligación del Presidente. Por ende, no existen bases para sostener que algún otro funcionario, por importante que sea, pueda en un momento dado ejercitar la facultad reglamentaria, o que el titular del Ejecutivo está capacitado

para delegarla en uno de sus colaboradores, así se trate de un Secretario de Estado.

5. La segunda limitación la encontramos en la naturaleza misma de la función reglamentaria, que presupone siempre la existencia de una ley. El objetivo único y aceptable del reglamento es el de facilitar el campo de aplicación de las leyes del Congreso, concretizando y detallando su contenido. Pero así como no puede concebirse un reglamento sin una ley previa que requiere de dicha reglamentación, tampoco puede aceptarse, dentro del orden constitucional que nos rige, que el reglamento vaya más allá de la ley reglamentada, puesto que en tal evento el Presidente no estaría proveyendo en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes emanadas del Congreso, sino que estaría usurpando la función legislativa.

Por su parte, Giannini manifiesta que “aún cuando el reglamento no puede ir más allá de la ley, hay casos en que se reconoce al Poder Ejecutivo la facultad de emitir decretos que vienen a modificar una ley, los que no pueden ser anulados sino por otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley. Estos decretos “con eficacia legislativa formal” son el decreto-delegado y el decreto-ley.

Se estará en presencia de un decreto-delegado, cuando la misma Constitución autoriza al Poder Ejecutivo a emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos; y de un decreto ley, cuando el citado Poder Ejecutivo asume, en presencia de situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias que contrarían normas legislativas.”<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> Vid. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, México, Editorial Porrúa, 1991, Pág. 50.

Una vez que quedaron plasmados con anterioridad varias definiciones de Reglamento, podemos sintetizar los aspectos desarrollados con antelación, básicamente en los siguientes puntos:

- *El reglamento, para poder complementar en debida forma a la ley, debe estar constituido por un conjunto de normas jurídicas.*
- *Dichas normas son de Derecho Público, en virtud de que el reglamento va a operar dentro de la esfera de acción de la Administración Pública Federal, es decir, va a regular actos propios del Estado y relaciones de éste con los gobernados.*
- *No puede crear o establecer situaciones jurídicas no previstas en la propia ley.”<sup>36</sup>*
- *Todo reglamento está vinculado a una ley, y ésta siempre será superior jerárquicamente al mismo, es decir, este siempre estará subordinado a aquella y únicamente puede desarrollar el contenido de la misma.*
- *No puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley reglamentada.*
- *La facultad reglamentaria pertenece al Presidente de la República por mandato expreso de la fracción I del artículo 89 Constitucional, como más adelante lo veremos a detalle.*
- *La finalidad del reglamento es la de facilitar el campo de aplicación de la ley, desarrollando pormenorizadamente sus principios y enunciados genéricos.*

---

<sup>36</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, Pág. 51.

- *El reglamento crea normas jurídicas generales, con permanencia y vigencia también generales.*
- *El reglamento es considerado como una de las fuentes del Derecho Tributario.*

#### **II.7.4. El Reglamento como fuente del Derecho Tributario.**

Ahora bien, una vez puntualizado lo anterior, resulta necesario visualizar al Reglamento también como una fuente del Derecho Tributario, que es una de las ramas del Derecho que interesa en el presente trabajo, al tratarse el Instituto Mexicano del Seguro Social, como todos sabemos, de un organismo fiscal autónomo.

En este sentido, el autor Giannini, considera como fuentes del Derecho Tributario, las siguientes:

- a) La Ley.
- b) El Reglamento.**
- c) La Costumbre.
- d) Los Convenios Internacionales.<sup>37</sup>

Como es de suponerse, en la investigación materia del presente trabajo, de las fuentes señaladas con antelación, únicamente interesa estudiar a profundidad el Reglamento.

En el mismo sentido, el autor Adolfo Arrijo Vizcaino, señala como fuentes formales del Derecho Fiscal, las siguientes:

---

<sup>37</sup> GIANNINI, A.A., "Instituciones de Derecho Tributario, Pág. 14, *apud.* MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, Pág. 50.

- a) La Constitución
- b) El Proceso Legislativo
- c) Los Reglamentos Administrativos.**
- d) Los Decretos-Ley.
- e) Los Decretos Delegados.
- f) La Jurisprudencia.
- g) Los Tratados Internacionales.
- h) La Doctrina.<sup>38</sup>

No cabe duda, el Reglamento constituye una fuente muy importante del Derecho Tributario mexicano, y en general de todo el ejercicio de la Administración Pública del país, tan es así que podemos observar que la totalidad de los órganos integrantes de la Administración Pública, rigen su operación y funcionamiento mediante la expedición constante de Reglamentos.

A continuación el Licenciado Emilio Margáin Manautou nos habla de la importancia que el Reglamento ha tomado hoy en día al constituirse, como ya se dijo, como una fuente muy importante del Derecho Fiscal Mexicano.

**“El reglamento**, ordenamiento que expide el Poder Ejecutivo en los términos del artículo 89, fracción I, Constitucional, **se ha constituido en nuestro país en una fuente muy importante del Derecho Fiscal Mexicano.** En efecto, ha sido una costumbre de nuestro legislador el anunciar, en las leyes impositivas que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etc. El reglamento ha dejado de ser en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en uno de igual jerarquía, que ésta última.”<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, *op. cit.*, Pág. 30.

<sup>39</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, Pág. 62

Sintetizando, se puede afirmar que los reglamentos administrativos constituyen una relevante fuente formal del Derecho Fiscal, debido a que al operar como complemento indispensable de la ley, coadyuvan al mantenimiento del principio de legalidad tributaria.

No obstante lo anterior, el papel necesario y positivo que juegan los reglamentos al contribuir a la regulación de la relación jurídico-tributaria, puede tornarse en arbitrario y negativo, si no se ajustan a las importantes limitaciones que más adelante apuntaremos. Es decir, el poder reglamentario indebidamente ejercido rompe por completo con el marco de seguridad y certeza jurídicas que la ley otorga a las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes.

#### **II.7.5. Tesis Jurisprudenciales aplicables.-**

La totalidad de los criterios vertidos en los párrafos anteriores, son sustentados por las tesis jurisprudenciales que ha continuación se transcriben:

*Octava Época*

*Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: XV-Enero*

*Tesis: VI.2o. 188 A*

*Página: 298*

*IUS 9.*

**REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. SU NATURALEZA.** *El artículo 89 fracción I, de nuestra Carta Magna, confiere al Presidente de la República tres facultades: a). La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b). La de ejecutar dichas leyes y c). La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Esta última facultad es la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; partícipe de los atributos de la ley aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto: Este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia*

de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que aparece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, separase por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos.

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 233/90. *Electrónica Aplicada del Sureste, S. A. de C. V.* 19 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Enrique Crispín Campos Ramírez.

Amparo directo 169/90. *Industrias Modernas de Precisión, S. A.* 21 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Alvarez.

Amparo directo 433/88. *Haddad Textil, S. A. de C. V.* 24 de octubre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

Tomo: VII-Enero

Tesis: I. 3o. A. J/25

Página: 83

**REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LÍMITES.** *Mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria, el titular del Ejecutivo Federal puede, para mejor proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, dictar ordenamientos que faciliten a los destinatarios la observancia de las mismas, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas que detallen sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación. Sin embargo, tal facultad (que no sólo se deduce de la fracción I del artículo 89 constitucional, sino que a la vez se confirma expresamente el contenido de la fracción VIII, inciso a), del artículo 107 de la propia Carta Suprema), por útil y necesaria que sea, debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propia del Poder Ejecutivo, esto es, la norma reglamentaria actúa por facultades explícitas o implícitas que se precisan en la ley, siendo únicamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla y que, por ello, compartan además su obligatoriedad. De ahí que, siendo competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competere, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos, por tal virtud, si el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos, contradecirla; luego entonces, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla o, tampoco, para remediar el olvido o la omisión. Por tal motivo, si el reglamento debe contraerse a indicar los medios para cumplir la ley, no está entonces permitido que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue mayores alcances o imponga diversas limitantes que la propia norma que busca reglamentar, por ejemplo, creando y obligando*

*a los particulares a agotar un recurso administrativo, cuando la ley que reglamenta nada previene a ese respecto.*

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Amparo directo 1113/88. Constructora Inversionista, S. A. 2 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.*

*Amparo directo 343/89. Productos San Cristóbal, S. A. de C. V. 4 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.*

*Amparo directo 793/89. Méx-Bestos, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.*

*Amparo directo 763/89. Fundición y Maquinado de Metales, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.*

*Amparo en revisión 1733/90. Decoraciones Barcel, S. A. de C. V. 22 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.*

*NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 37 Enero de 1991, página 87.*

**FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LIMITES.-** *Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria, conferida en nuestro sistema constitucional únicamente al Presidente de la República y a los gobernadores de los estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste exclusivamente, dado el principio de la división de poderes que impera en nuestro país, en la expedición de disposiciones generales abstractas e impersonales que tienen como objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio pueda excederse al alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley a su medida y justificación.*

**SEGUNDA SALA. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.-** *Revisión Fiscal 59/81.*

*Informe de su Presidente por el Año de 1982, Segunda Parte, página 105.*

### **CAPITULO III.**

#### **ANALISIS AL ORIGINAL “REGLAMENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS POR INFRACCIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL Y SUS REGLAMENTOS”.**

Por principio de cuentas, quiero hacer hincapié en el sentido de que el presente capítulo lo considero de gran relevancia para el tema que nos ocupa, dado que fue uno de los avances más importantes en materia de seguridad social, en lo que respecta a las Multas por infracciones a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos; digamos que fue la piedra medular para que el Instituto Mexicano del Seguro Social fuera tomando fuerza como autoridad fiscal, debido a que con dichos lineamientos podría tener a los patrones ó sujetos obligados más vigilados en el cumplimiento de sus obligaciones y en el caso de que alguno no acatará las disposiciones de la Ley del Seguro Social o de los Reglamentos los podría meter en cintura mediante las multas que se señalaban en el Reglamento en comento.

Ahora bien, si nos vamos un poco al pasado recordaremos que la facultad sancionadora le correspondía a la Secretaría de Trabajo y Previsión Social la cual tuvo la problemática de que el trámite era demasiado complejo y al no estar tan fortalecido como ente fiscal producía una falta de interés en sancionar las infracciones, de ahí que en el año de 1993 se le retiraron dichas facultades y las mismas se concentraron en el organismo fiscal autónomo denominado INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

A lo largo del presente trabajo, ha quedado ampliamente fundada la facultad con que cuenta el Instituto Mexicano del Seguro Social para imponer multas a sus sujetos obligados cuando éstos incumplan a las disposiciones establecidas en su Ley o bien en sus Reglamentos, para lo cual con fecha 30 de Junio de 1997, la autoridad

desplegó estas infracciones en un “Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos”, mismo que entró en vigor el día 1° de Julio de 1997, el cual establecía las reglas para la substanciación del Procedimiento de Aclaración, instancia con la que cuentan los patrones supuestamente infractores para desvirtuar las presunciones de violación establecidas en el artículo 6 de dicho Reglamento, se señalaron las multas que se harían cargo los patrones que encuadrarán en las infracciones establecidas en la Ley o Reglamentos, el mecanismo para el pago de multas, etc.

Derivado de la aplicación del Reglamento en comento, se detectaron algunas inconsistencias que devienen en retardo en las resoluciones que imponen o liberan de multas a patrones, en detrimento de la imagen institucional y con altos costos de operación para el propio Instituto.

Aunado a esto, la Jefatura de Servicios Jurídicos, área encargada de llevar a cabo la substanciación del procedimiento previsto por el capítulo IV del Reglamento para la Imposición de Multas, de conformidad con lo establecido por el artículo 9 del Reglamento que nos ocupa, no dispone de personal suficiente para atender la demanda de los patrones, con el consecuente incremento de las cargas de trabajo, sin utilidad alguna, ya que a la postre, un porcentaje del 60% de los asuntos se resuelve sin aplicación de multa, independientemente de que dicho procedimiento no culmina con actos definitivos dado que el formato PIM-02 sólo establece una presunción de infracción, a cargo del patrón, quien, aunque no comparezca en aclaración, puede posteriormente a la imposición de la multa, impugnar ésta a través del Recurso de Inconformidad con los mismos argumentos que hubiera podido establecer en el procedimiento de aclaración.

A continuación procederé analizar el Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, confrontando su aplicabilidad con la congruencia de normas de mayor jerarquía, así como las experiencias derivadas a partir de su vigencia, identificando con esto los

problemas que se presentan en la operación y estableciendo las fortalezas y debilidades que obstaculizaron o retardaron el proceso.

El citado Reglamento, se transcribe a continuación de manera íntegra, para después proceder a su análisis:

**“REGLAMENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS POR INFRACCIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL Y SUS REGLAMENTOS”.**

*(Publicado en D.O. 30 de junio de 1997)*

*Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-  
Presidencia de la República.*

*ERNESTO ZEDILLO PONCE DE LEÓN, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, he tenido a bien expedir el siguiente*

**“REGLAMENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS POR INFRACCIÓN A LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL Y SUS REGLAMENTOS”.**

**CAPITULO I**  
**Disposiciones Generales**

**ARTICULO 1°.** *El presente reglamento tiene por objeto regular la imposición de multas por violaciones a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus reglamentos, así como establecer el procedimiento respectivo en los términos del artículo 304 de la propia ley.*

**ARTICULO 2°.** *Para los efectos de este reglamento se entenderá por:*

- I. Patrones. Los que tengan este carácter en términos de la Ley Federal del Trabajo y los demás sujetos obligados conforme a la Ley del Seguro Social.*
- II. Trabajadores. Las personas que la Ley Federal del Trabajo define como tales y los demás sujetos de aseguramiento en los términos de la Ley del Seguro Social.*
- III. Salario. El mínimo general diario que rija en el Distrito Federal al momento de la imposición de la multa.*
- IV. Ley. La Ley del Seguro Social.*
- V. Instituto. El Instituto Mexicano del Seguro Social, y*
- VI. Reglamento. El presente ordenamiento.*

**ARTICULO 3°.** *La aplicación de este reglamento corresponde al Instituto, en su carácter de organismo fiscal autónomo, de conformidad a lo establecido por los artículos 251 fracción XIV, 288 y 304 de la ley y en los términos señalados en este ordenamiento.*

**ARTICULO 4°.** *El trabajador, por sí o por conducto de sus representantes, podrán denunciar ante el área de Atención y Orientación al Derechohabiente del Instituto o de la dependencia Institucional que realice estas funciones, cualquier acto u omisión del patrón que considere que puede infringir en su perjuicio la ley o sus reglamentos.*

La denuncia deberá hacerse por escrito en la que se precisarán los hechos y el material probatorio en que se funde.

Tratándose del representante legal del trabajador, al formular la denuncia aquél deberá acreditar tal carácter dentro del escrito señalado en el párrafo anterior.

**ARTICULO 5°.** En lo no previsto por este reglamento se aplicarán supletoriamente la Ley Federal del Trabajo, el Código Fiscal de la Federación o el derecho común.

## **CAPITULO II**

### **De las infracciones**

**ARTICULO 6°.** Se consideran infracciones a la ley y sus reglamentos los siguientes actos u omisiones de los patrones:

- I.** No registrarse ante el Instituto, o hacerlo fuera del plazo establecido en la ley;
- II.** Ni inscribir a sus trabajadores ante el Instituto o hacerlo en forma extemporánea;
- III.** No comunicar al Instituto o hacerlo extemporáneamente las modificaciones al salario base de cotización de sus trabajadores;
- IV.** No determinar o determinar en forma extemporánea las cuotas obrero patronales legalmente a su cargo;
- V.** Ni informar al trabajador o al sindicato de las aportaciones realizadas a la cuenta individual del Seguro de Retiro, Cesantía en Edad Avanzada y Vejez;
- VI.** Presentar al Instituto los avisos afiliatorios, formularios, comprobantes de afiliación, registros de obras o cédulas de determinación de cuotas obrero patronales con datos falsos, salvo aquellos que por su naturaleza no sean de su responsabilidad;
- VII.** No llevar los registros de nóminas o listas de raya, en los términos que señala la ley y el Reglamento para el Pago de Cuotas del Seguro Social;
- VIII.** No entregar a sus trabajadores la constancia semanal o quincenal de los días laborados, en caso de estar obligado a ello;
- IX.** No proporcionar, cuando el Instituto se lo requiera, los elementos necesarios para determinar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo o hacerlo con documentación alterada o falsa;
- X.** Obstaculizar o impedir, por sí o por interpósita persona las inspecciones o visitas domiciliarias que ordene el Instituto;
- XI.** No cooperar con el Instituto en los términos del artículo 83 de la ley, en la realización de estudios e investigaciones para determinar factores causales y medidas preventivas de riesgo de trabajo, en proporcionar datos e informes que permitan la elaboración de estadísticas de ocurrencias y en difundir, en el ámbito de sus empresas las normas sobre prevención de riesgos de trabajo;
- XII.** No dar aviso al Instituto de los riesgos de trabajo, ocultar su ocurrencia en las instalaciones o fuera de ellas en el desarrollo de sus actividades, o no llevar los registros de los riesgos de trabajo o no mantenerlos actualizados;
- XIII.** No conservar los documentos que estén siendo revisados durante una visita domiciliaria a los bienes muebles en los que se dejen depositados los mismos como consecuencia de su aseguramiento;
- XIV.** Alterar, desprender o destruir, por sí o por interpósita persona, los documentos, sellos o marcas colocados por los visitadores del Instituto con el fin de asegurar la contabilidad, en los sistemas, libros, registros y demás documentos que la integren, así como en los equipos, muebles u oficinas en que se encuentre depositada dicha contabilidad y que se le hayan dejado en depósito como consecuencia del aseguramiento derivado de una visita domiciliaria;
- XV.** Omitir, presentar, hacerlo extemporáneamente o con datos falsos o incompletos la declaración anual de la prima en el seguro de riesgos de trabajo;
- XVI.** No dar aviso al Instituto o hacerlo extemporáneamente del cambio de domicilio de una empresa o establecimiento, cuando se encuentre en alguno de los supuestos que señala el Reglamento de Afiliación;

**XVII.** No retener las cuotas del Seguro Social a cargo de sus trabajadores cuando así le corresponda legalmente o no enterar al Instituto las cuotas retenidas a éstos;

**XVIII.** No comunicar al Instituto por escrito sobre el estallamiento de huelga o terminación de la misma; la suspensión, cambio o término de actividades; la clausura; el cambio de nombre o razón social; la fusión o escisión, y

**XIX.** Omitir o presentar extemporáneamente copia del informe sobre la situación fiscal del contribuyente y los anexos referidos a las contribuciones por concepto de cuotas obrero patronales en términos del artículo 16 de la ley.

### **CAPITULO III** **De la competencia**

**ARTICULO 7°.** Corresponde a los titulares de la Delegación así como de la Subdelegación del Instituto dentro de su circunscripción territorial, imponer las sanciones a que se refiere este reglamento. Sin perjuicio de lo anterior, el Director General del Instituto podrá ejercer esta facultad.

*El Jefe de la Oficina para Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social que corresponda, hará efectivas las sanciones impuestas.*

**ARTICULO 8°.** Los titulares de las Delegaciones, antes de imponer la sanción que proceda, solicitarán opinión de la Dirección de Afiliación y Cobranza, en aquellos asuntos que por su importancia o trascendencia lo requieran.

**ARTICULO 9°.** La substanciación del procedimiento a que se refiere el capítulo IV de este reglamento estará a cargo de los titulares de la áreas jurídicas delegacionales dentro de su circunscripción territorial. Cuando el Director General del Instituto asuma la facultad sancionadora, dicho procedimiento estará a cargo del titular del área jurídica a nivel central.

### **CAPITULO IV** **Del procedimiento**

**ARTICULO 10.** Cuando el Instituto conozca de un acto u omisión de los que pudiera derivar una violación a la ley o a sus reglamentos o de ambos ordenamientos, se allegará de los elementos que permitan su esclarecimiento y llevará a cabo las diligencias que fueren necesarias.

*Si de los elementos o diligencias a que se refiere el párrafo anterior, se presume una infracción, el Instituto la notificará al patrón haciéndole saber los hechos u omisiones que se le imputan, así como los artículos de la ley o de sus reglamentos que se consideren violados.*

*El patrón dispondrá de diez días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación, para que por escrito manifieste ante la autoridad emisora del acto lo que en su derecho convenga y exhiba pruebas.*

**ARTICULO 11.** Podrán ofrecerse las pruebas documentales, los informes de dependencias del Instituto o cualquiera otra que tiendan a demostrar que no son ciertos los actos u omisiones que se le imputan al patrón, excepto la confesional de la autoridad.

**ARTICULO 12.** Cuando el patrón no comparezca dentro del plazo concedido en defensa de sus intereses, se presumirán ciertos los actos u omisiones que se le imputan.

**ARTICULO 13.** Las documentales que legalmente estén a disposición del patrón pero que no obren en su poder, deberá exhibirlas dentro de un plazo máximo de siete días hábiles, contado a partir del siguiente al de la notificación de la admisión de dicha

probanza, con apercibimiento de desechamiento en caso de incumplimiento o extemporaneidad.

En el caso de que el recurrente ofrezca pruebas que obren en poder de dependencias del propio Instituto, el titular del área jurídica, a petición del promovente, ordenará a dichas dependencias su remisión para ser integradas al expediente respectivo. Para tal efecto, el recurrente deberá identificar con toda precisión dichas pruebas, en caso de no identificarlas, se entenderá que el recurrente por sí aportará dichas pruebas.

**ARTICULO 14.-** *Contra las resoluciones que emita el Instituto imponiendo una multa sólo procede el recurso administrativo de inconformidad.*

## **CAPITULO V**

### **De las multas**

**ARTICULO 15.** *El Instituto, impondrá las multas cuya cuantía por cada infracción oscilará entre cincuenta y trescientas cincuenta veces al importe del Salario vigente al momento de su imposición, considerando la gravedad de la falta y, en su caso, la reincidencia del infractor.*

*Para efecto de considerar la gravedad de la falta en la imposición de la sanción respectiva, se tomarán en consideración lo supuestos siguientes:*

- I.** *La naturaleza propia del acto u omisión;*
- II.** *El número de trabajadores involucrados por la acción u omisión;*
- III.** *El importe del crédito fiscal omitido, y*
- IV.** *La capacidad económica del infractor.*

**ARTICULO 16.** *En caso de que el patrón con un mismo acto u omisión cometa varias infracciones a las normas previstas en la ley o sus reglamentos, y por tal motivo, se haga acreedor a la imposición de varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.*

*En caso de reincidencia en la comisión de alguna infracción prevista en este reglamento la multa que se imponga será aquella que corresponda a la última infracción cometida, duplicándose su importe, sin que pueda exceder del máximo legal.*

*Se considerará reincidencia para efectos de este reglamento, la comisión de la misma infracción dentro del término de ciento setenta y cinco días naturales, contados a partir de la imposición de la última sanción.*

**ARTICULO 17.** *Cuando los actos u omisiones de los patrones impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287 de la ley, se sancionarán con multa del setenta al cien por ciento del concepto omitido, tomando en consideración la naturaleza de la infracción en los términos del artículo 15 de este reglamento.*

*La aplicación de esta sanción es independiente del cobro del concepto fiscal omitido, así como de sus accesorios legales.*

*La sanción impuesta en términos de éste artículo excluye la aplicación de cualquiera otra prevista en este reglamento, relacionada con el mismo acto u omisión.*

**ARTICULO 18.** *Se sancionarán los actos u omisiones señalados en el artículo 6 de este reglamento en la forma siguiente:*

- I.** *Las previstas en las fracciones IV, V, VII, VIII, XI, XVI y XIX con multa equivalente al importe de cincuenta a setenta y cinco veces el salario;*
- II.** *Las previstas en las fracciones III, X XIII y XVIII con multa equivalente al importe de setenta y seis a ciento veinticinco veces el salario;*
- III.** *Las previstas en las fracciones VI, IX y XV con multa equivalente al importe de ciento veintiséis a doscientas diez veces el salario, y*

**IV.** Las previstas en las fracciones I, II, XII, XIV y XVII con multa equivalente al importe de doscientas once a trescientas cincuenta veces el salario.

**ARTICULO 19.** Las multas impuestas deberán ser pagadas dentro de los quince días hábiles siguientes a su notificación.

En el caso de que la multa se pague dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, ésta se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte una nueva resolución.

En el caso de ser impugnadas y haberse confirmado las mismas, el pago deberá realizarse dentro de los quince días hábiles siguientes al en que cause estado la resolución que corresponda.

La imposición de las sanciones previstas en este reglamento no libera a los infractores del cumplimiento de los actos u omisiones que las motivaron, del pago de las cuotas obrero patronales, de los capitales constitutivos, de los recargos, de su actualización ni de cualquier otra responsabilidad penal o de cualquier otra índole que legalmente proceda.

## **CAPITULO VI** **De las notificaciones**

**ARTICULO 20.** Se notificarán personalmente, a los patrones, en los términos del Código Fiscal de la Federación las determinaciones siguientes:

**I.** La señala en el párrafo segundo del artículo 10 de este reglamento.

**II.** El desechamiento del escrito a que se refiere la parte final del artículo 10 de éste reglamento.

**III.** La que deseche pruebas, conforme lo previsto en los artículos 11 y 13 de este reglamento, y

**IV.** La resolución que se dicte en el procedimiento a que se contrae el capítulo IV de este reglamento.

**ARTICULO 21.** Las demás determinaciones se notificarán por lista, que se fijará en lugar visible en los locales que ocupen las áreas jurídicas.

## **CAPITULO VII** **Lugar y forma de pago**

**ARTICULO 22.** Las multas impuestas por el Instituto deberán ser cubiertas en las delegaciones y subdelegaciones del Instituto o entidades receptoras autorizadas, utilizando el formulario autorizado por dicho Instituto.

El pago a que se refiere el párrafo que antecede deberá realizarse en efectivo o mediante cheque certificado a favor del Instituto en una sola exhibición.

En caso de que la multa impuesta no sea pagada dentro de los plazos que señala este reglamento, la oficina para cobros instrumentará el procedimiento administrativo de ejecución para lograr el cobro coactivo de la misma.

## **ARTÍCULOS TRANSITORIOS 1997** **(Publicados en el D.O.F. del 30 de Junio de 1997)**

**ARTÍCULO PRIMERO.** El presente reglamento entrará en vigor el primero de julio de mil novecientos noventa y siete.

**ARTÍCULO SEGUNDO.** Se abroga el reglamento para la imposición de multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y de sus reglamentos publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de Noviembre de 1947.

*Asimismo, se derogan todas aquellas disposiciones administrativas o reglamentarias que se opongan a la observancia del presente ordenamiento.*

**ARTÍCULO TERCERO.** *No se considerará infracción la omisión señalada en la fracción IV del artículo 6 de este reglamento, en acatamiento al artículo séptimo transitorio del Decreto de Reformas y Adiciones a la Ley del Seguro Social publicado en el diario Oficial de la Federación el día 22 de julio de 1994, hasta que se surtan los supuestos de esta última disposición.*

**ARTÍCULOS TRANSITORIOS 2000**  
**(Publicados en el D.O.F. del 28 de Noviembre de 2000)**

**ARTÍCULO PRIMERO.** *El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.*

**ARTÍCULO SEGUNDO.** *No se impondrá multa a los patrones que omitan presentar la revisión anual de su siniestralidad, a que se refiere el artículo 74 del la Ley del Seguro Social, en los casos en que modifiquen la prima del Seguro de Riesgos de Trabajo para disminuirla. Esta disposición tendrá una vigencia de dos años a partir de la entrada en vigor de este Decreto.*

*Dado en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México, Distrito Federal, a los veintidós días del mes de noviembre de dos mil.- Ernesto Zedillo Ponce de León.- Rúbrica.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, José Angel Gurría Treviño.- Rúbrica. El Secretario del Trabajo y Previsión Social, Mariano Palacios Alcocer.- Rúbrica.*

Una vez transcrito el vigente Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, se procede a su análisis.

Con fecha 30 de Junio de 1997, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento para la Imposición de Multas por Infracciones a la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, mismo que entró en vigor el día 1° de Julio de 1997. Para su cabal cumplimiento, la Dirección Jurídica y de Afiliación Cobranza del Instituto Mexicano del Seguro Social, en forma conjunta elaboraron un Instructivo para la imposición y trámite de multas, el cual fue implantado a partir del 1° de Octubre de 1997.

Asimismo, se han emitido diversas Circulares, en las cuales se establecen instrucciones a seguir para determinar a los patrones susceptibles de aplicación de

multa, en casos específicos, prevaleciendo la problemática en cuanto a la aplicación del Reglamento e Instructivo.

A continuación se realiza el análisis del Reglamento en comento:

El artículo 2° del Reglamento hace mención a las definiciones que se dan a diversos conceptos, por ejemplo, lo que debe entenderse por patrones, trabajadores, salario, etc.

En mi opinión, este artículo en ningún momento constituyó innovación alguna en materia de seguridad social, ya que dichos conceptos son parte de la terminología jurídica y son del dominio público, además de que dichos conceptos ya se encuentran definidos tanto en la propia Ley del Seguro Social, como en la Ley Federal del Trabajo, que de conformidad con el artículo 5 del Reglamento ahora analizado, es aplicable supletoriamente.

El artículo 3° establece que la aplicación del Reglamento corresponde al Instituto en su carácter de Organismo Fiscal Autónomo, señalando como fundamentos los artículos 251 fracción XIV, 288 y 304 de la Ley del Seguro Social, los cuales establecen literalmente lo siguiente:

**Artículo 251.-** *“El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene las facultades y atribuciones siguientes:*

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

**Artículo 288.-** *“Para los efectos del artículo anterior, el Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente ley y sus disposiciones reglamentarias.*

**Artículo 304.-** *“Cuando los actos u omisiones, que realicen los patrones y demás sujetos obligados, impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, aquéllos se sancionarán con multa del setenta al cien por ciento del concepto omitido. Los demás actos u omisiones que perjudiquen a los trabajadores o al Instituto se sancionarán con multa de cincuenta hasta trescientas cincuenta veces el importe del salario mínimo general que rija en el Distrito Federal. Estas sanciones serán*

*impuestas por el Instituto Mexicano del Seguro Social, de conformidad con el reglamento de la materia.*

Considero que los artículos 251, fracción XIV y 288 de la Ley del Seguro Social, solamente contemplan en forma expresa la facultad del Instituto para imponer multas (accesorios) en el supuesto de que a los particulares se les determinen Cuotas Obrero Patronales (créditos fiscales), quedando fuera en consecuencia la aplicación de multas cuando se trate de otro tipo de infracciones diferentes al no pago, por ejemplo las señaladas en el artículo 6° del Reglamento que en este momento se analiza, situación que en su momento pudo ser fuente de conflictos.

Lo anterior no significa que el Instituto carecía de facultades para imponer sanciones (multas) por actos u omisiones que impliquen incumplimiento o violación a las disposiciones a su cargo en materia de seguridad social, toda vez que dicha facultad se encuentra expresamente conferida en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social, el cual ha quedado transcrito con anterioridad.

El artículo 4° hace alusión a las denuncias que el trabajador, por sí o por conducto de sus representante, podrá hacer ante el Instituto, específicamente ante el Área de Atención y Orientación al Derechohabiente, por actos u omisiones del patrón que considere que puedan infringir en su perjuicio la Ley o los Reglamentos de la misma.

Considerando que las denuncias de los trabajadores pueden originar represalias por parte de los patrones que complicarían seriamente su estabilidad laboral, de ahí lo relevante que era guardar estricta confidencialidad respecto de las denuncias.

El artículo 8° del Reglamento señala que los Titulares de la Delegación del Instituto Mexicano del Seguro Social, antes de imponer la sanción que proceda, solicitarán opinión de la Dirección de Afiliación Cobranza de dicho Instituto, en aquellos asuntos que por su importancia y trascendencia la requieran.

Tomando en cuenta que tanto el Reglamento como el Instructivo contienen criterios para imposición de multas, consideró que la opinión de la referida Dirección de Afiliación Cobranza no resultaba necesaria y además retardaba el procedimiento, creo que lo trascendente era señalar que la Dirección de Afiliación Cobranza se reserva la facultad de atracción para aquellos asuntos que por su importancia y trascendencia se requieran.

El artículo 9° del Reglamento señala que estará a cargo de las Áreas Jurídicas Delegacionales, la substanciación del procedimiento que se consigna en el Capítulo IV de dicho Reglamento.

El procedimiento de aclaración a que se hace referencia en este Capítulo, resulta obscuro e impreciso, carece de disposiciones para regular la personalidad, interés jurídico, desahogo de pruebas, además de ser un procedimiento costoso, poco ágil y en ocasiones inútil para el Instituto Mexicano del Seguro Social, tomando en cuenta que un porcentaje muy elevado de aclaraciones resultan procedentes, y por otro lado, el patrón al cual se le notifica una presunción de violación (formato PIM-02), expresa sus molestias al tener que realizar la solicitud de aclaración y exhibir pruebas para que no se le aplique la multa, por lo cual el procedimiento se torna lento al tener que esperar la Resolución de la Jefatura de Servicios Jurídicos del Instituto, quien ante las carencias de recursos técnicos y humanos no está en aptitud de desahogar las aclaraciones oportunamente.

Ahora bien, considerando que deba seguir la emisión del formato de presunción de infracción contenido en el PIM-02, se sugiere implementar un procedimiento ágil vía aclaración de ventanilla, en el cual se establezca que para ser aplicada la

espontaneidad, debe ser solicitada por el patrón, en razón de que la misma no puede hacer valer de oficio por parte del Instituto, ya que se correría el riesgo de provocar actos de corrupción al concederles a determinados funcionarios una potestad que no estaría sujeta a comprobación, por lo cual, se deberá pedir al solicitante que por *escrito o a través de formatos previamente establecidos solicite bajo protesta de decir verdad la no aplicación de la multa por encontrarse en un caso de espontaneidad.*

Este procedimiento se sugiere se lleve a cabo a través de la Subdelegación que corresponda, ya que en dichas dependencias, a través de las oficinas que las integran –afiliación vigencia, oficina para cobros, auditoría a patrones, etc.- son las que tienen el control respecto a las fechas de presentación de avisos, pagos de cuotas, visitas domiciliarias practicadas a patrones y los resultados de éstas, así como las fechas de cumplimiento de las demás obligaciones patronales en materia de seguridad social, por lo cual son las que técnicamente cuentan con la información necesaria para determinar si el sujeto obligado (presunto violador de alguna disposición) cumplió de manera espontánea con sus obligaciones; teniendo en consideración, que dichas Subdelegaciones sólo atenderán aquellos casos de espontaneidad, con la guía de supervisión de la Jefatura de Servicios Jurídicos, quien continuará con la substanciación del procedimiento por sus etapas procesales de conformidad con el Reglamento.

El Artículo 15 establece la cuantía de las multas considerando la gravedad de la falta y, en su caso, la reincidencia del patrón.

La fracción IV de dicho artículo, no tiene reglas para valorar o medir la capacidad económica del infractor, ni en el Reglamento, así como tampoco en el Instructivo para la Aplicación de Multas y la tabla en él contenida, por lo que las multas carecen de la debida fundamentación y motivación.

El artículo 16 en su párrafo segundo establece que en caso de reincidencia en la comisión de alguna infracción prevista en el Reglamento, la multa que se imponga será aquella que corresponda a la última infracción cometida, ***duplicando su importe***, sin que pueda exceder el máximo legal.

En mi opinión, los importes de las multas que previene el Reglamento, por lo excesivo, van en contra de lo dispuesto por el artículo 22 Constitucional, independientemente de que en los casos de reincidencia, el texto legal no permite su aplicación, pues por una parte determina que el importe de la multa se duplicará sin que pueda exceder el máximo legal, en tanto que el artículo 18 establece los mínimos y máximos de la sanción y tomando en cuenta los mínimos, si se presenta el caso de la reincidencia, no existirá base legal para imponer el doble pues los parámetros del numeral 18 no lo permiten.

El artículo 18 establece las sanciones a los actos u omisiones señalados en el artículo 6° del propio Reglamento.

Se insiste en que las sanciones contenidas en este precepto son excesivas y por lo tanto violatorias de lo dispuesto por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siendo el motivo de queja más frecuente, expresado por los patrones, quienes reconocen que han dado motivo a la imposición de la multa, pero no la esperaban tal alta ya que no existe un equilibrio entre la causa que configura la infracción y el importe económico del deber omitido, en relación con la suma que es materia de la multa.

El artículo 20 establece que se notificarán personalmente, a los patrones, en los términos del Código Fiscal de la Federación las determinaciones siguientes:

- I. La señalada en el párrafo segundo del artículo 10 de este reglamento.
- II. El desechamiento del escrito a que se refiere la parte final del artículo 10 de éste reglamento.

III. La que deseche pruebas, conforme lo previsto en los artículos 11 y 13 de este reglamento, y

IV. La resolución que se dicte en el procedimiento a que se contrae el capítulo IV de este reglamento.

En mi opinión, la fracción II del artículo señalado no encuadra de ninguna manera ya que en ninguna parte el artículo 10 del reglamento hace referencia a ningún desechamiento.

Una vez analizado el contenido del Reglamento para la Imposición de Multas, debemos señalar además otras irregularidades que se han detectado a partir de su aplicación, las cuales fueron motivo de quejas por parte de los patrones.

En primer lugar debemos señalar que la totalidad de las infracciones referidas en el capítulo V del Reglamento deben cuantificarse tomando como base el salario mínimo general diario que rija en el Distrito Federal.

Efectivamente, como se desprende del contenido del artículo 15 del propio Reglamento, las multas se impondrán tomando en consideración el importe del salario mínimo general vigente en el Distrito Federal VIGENTE AL MOMENTO DE LA IMPOSICIÓN DE LA MULTA, hecho que además se confirma con lo dispuesto por la fracción III del artículo 1° del multicitado Reglamento.

Esto es, la multas que se impongan a patrones por omisiones e infracciones cometidas se cuantificarán con el salario vigente en el Distrito Federal momento de la imposición de la multa, y no al momento en que dicho sujeto haya cometido la infracción ni cuando ésta haya sido detectada por las autoridades institucionales, hecho que perjudica gravemente a los patrones afectados, toda vez que debemos considerar que las multas son impuestas formalmente a los patrones una vez que han transcurrido varios meses después de que se emitió el formato PIM-02, dada la carga de trabajo y el rezago existente, y por lo tanto el salario que se encuentra

vigente en ese momento podría ser más alto, por consecuencia la multa que deberá pagar será mayor.

Además de lo antes mencionado, resulta por demás incorrecto el hecho de que el artículo 15 del Reglamento que nos ocupa, señale que las multas se cuantificarán de conformidad con el salario diario para el Distrito Federal vigente al momento de la imposición de la multa, puesto que debe de aplicarse en todo caso el vigente en el momento de la comisión de la infracción.

Por otra parte, el artículo 15 referido, en su segundo párrafo establecía los supuestos que deberán considerarse a efecto de determinar la gravedad de la falta en la imposición de la sanción, sin embargo en ningún momento el Reglamento ni el Instructivo para la Imposición de Multas señalaban las reglas que se obedecerán para determinar la capacidad económica del infractor, así como la naturaleza propia del acto u omisión, sino que el Instructivo señalado únicamente establecía una tabla para realizar el cálculo del monto de la multa, no siendo suficiente lo anterior para fundar y motivar las resolución en las que se fincan las multas a los patrones infractores, por lo que podían ser impugnadas con gran posibilidad de éxito.

Esto es un breve análisis de las principales inconsistencias derivadas de la aplicación del Reglamento que nos ocupa, sin descartar el hecho de que éste es el primer antecedente de imposición de multas en materia de seguridad social.

A continuación señalo las principales irregularidades o inconsistencias las siguientes:

- a)** Indebida fundamentación en el propio Reglamento de la facultad sancionadora del Instituto, al no referirse los artículos 251, fracción XIV y 288 de la Ley del Seguro Social expresamente a dicha facultad, como se expuso ampliamente en la página 100 del presente trabajo de tesis.

**b)** Falta de precisión y claridad en las disposiciones que regulan el Procedimiento de Aclaración, así como falta de oportunidad y eficacia en la emisión de las resoluciones derivadas del mismo.

**c)** Inutilidad del formato PIM-02, ya que este constituye únicamente una presunción de violación por parte de los sujetos obligados, sin que este constituya un acto definitivo.

**d)** Indebida fundamentación y motivación de las multas que impone el Instituto, toda vez que no se dan a conocer al infractor las causas especiales que permitieron al Instituto la individualización de la multa, esto es las circunstancias de las que se dedujo la capacidad económica del infractor, su reincidencia, la gravedad de la falta, etcétera, con lo que se corre el riesgo de que las mismas sean excesivas y, por ende, violatorias del artículo 22 Constitucional.

**e)** Las multas son cuantificadas de conformidad con el Salario Mínimo General vigente en el Distrito Federal al momento de imponer la multa, no obstante de que haya transcurrido hasta un año de que el hecho en el que se cometió la infracción haya sucedido, motivo por el cual la cuantía de la multa es más alta, sin que dicha tardanza sea responsabilidad para el patrón.

De las inconsistencias encontradas en el Reglamento que nos ocupa, señaladas brevemente en el punto anterior, se deducen las siguientes consecuencias:

**a)** El Procedimiento de Aclaración implica erogaciones significativas por parte del Instituto, tales como, pago de salarios del personal asignado

a dichas áreas, recursos tanto humanos como técnicos para la substanciación de dicho procedimiento.

**b)** Carencia de esos recursos humanos y técnicos en otras áreas institucionales.

**c)** La mayoría de los patrones a cuyo cargo se emite una presunción de violación, manifiestan molestia al encontrar tardanza y poca eficacia en el trámite del Procedimiento de Aclaración.

**d)** De igual forma los patrones infractores se inconforman con respecto a la cuantía de la multa, manifestando que el Salario Mínimo General que se encontraba vigente al momento de la infracción era menor al vigente en el momento de la imposición de la multa, por lo que la cuantía de la multa es superior a la que debería corresponderles.

**e)** Las áreas encargadas de este tipo de trámites y procedimientos, dependientes de las Jefaturas Delegacionales de Servicios Jurídicos del IMSS, rinden informes insatisfactorios a las dependencias superiores del propio Instituto, toda vez que en dichos informes se refleja la tardanza en la emisión de las resoluciones de formatos PIM-02, así como las pocas multas que resultan del Procedimiento de Aclaración. (La mayoría resultan en NO IMPOSICIÓN DE MULTA).

**f)** Los formatos PIM-02 emitidos a cargo de patrones a cuyo cargo se presume una violación a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, muchos de éstos (el 60% aproximadamente) culmina en la cancelación de los mismos, es decir en la no imposición de multa, en la mayoría de los casos porque queda demostrado en el Procedimiento de Aclaración que han cumplido con sus obligaciones de manera espontánea, de lo que se desprende claramente la poca costeabilidad del

Procedimiento de Aclaración en lo que respecta a los casos de cumplimiento espontáneo.

Por lo tanto, al haber tantas inconsistencias y evitar las discusiones sobre la posibilidad de que el Presidente de la República defina las infracciones, los legisladores decidieron establecer un Catálogo de Multas por infracciones a la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, reforma que llevaron a cabo el día 20 de Diciembre de 2001 estableciéndose los lineamientos en los numerales 304, 304-A, 304-B, 304-C y 304-D de la Ley del Seguro Social, con el efecto de que el Instituto Mexicano del Seguro Social fortaleciera su presencia como organismo fiscal autónomo, fuera más contundente en la determinación y ejecución de sus Créditos Fiscales, lleve un mejor control de los patrones y demás sujetos obligados y desalentar la defensa fiscal de estos últimos.

## **CAPITULO IV.**

### **LA ACTUACIÓN DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES POR INFRACCIONES A LA LEY Y REGLAMENTOS**

El Instituto Mexicano del Seguro Social adquirió el carácter de organismo fiscal autónomo desde el año de 1945, pero el mismo tuvo funciones limitadas, porque las importantes atribuciones de ejecución y sanción las derivaba la propia ley a dependencias del Ejecutivo Federal.

Si bien la ley original de 1943 contemplaba infracciones y sanciones, la facultad sancionadora se otorgó a la Secretaría de Trabajo y no fue sino hasta el año de 1959, que se transmitieron a la Secretaría de Trabajo y Previsión Social.

El Reglamento para la Imposición de Sanciones por Infracciones a Disposiciones de Seguridad Social, lo publicó el Presidente Miguel Alemán el 15 de noviembre de 1947, donde el Instituto Mexicano del Seguro Social se convertía en un mero instructor de los hechos y omisiones que podían configurar una infracción y la Secretaría se encargaba de ofrecer la garantía de audiencia al afectado, donde se le acompañaba la copia levantada por el organismo, para que expresara, en un plazo definido, lo que creyera conveniente para desvirtuar lo manifestado y aportara las pruebas, posteriormente se imponía la multa. Por lo complejo del trámite y la falta de interés en sancionar las infracciones, se generó que éstas prácticamente quedarán sin sanción.

A partir del 20 de Julio de 1993 se retiran las facultades para sancionar por infracciones a la Ley del Seguro Social a la Secretaría de Trabajo y Previsión Social y se concentran en el organismo fiscal autónomo (IMSS).

Con fecha 30 de Junio de 1997, la autoridad desplegó estas infracciones en un Reglamento de Multas a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, mismo que entró en vigor el día 1° de Julio de 1997. Para su cabal cumplimiento, la Dirección Jurídica y de Afiliación Cobranza del Instituto Mexicano del Seguro Social, en forma conjunta elaboraron un Instructivo para la imposición y trámite de multas, el cual fue implantado a partir del 1° de Octubre de 1997; posteriormente dicho Reglamento se derogo señalando el Presidente de la República un catálogo de las irregularidades cometidas.

Para evitar las discusiones sobre la posibilidad de que el Presidente de la República defina las infracciones, el legislador del año 2001 desdobló el original artículo 304 en dos disposiciones que configuran parte de un nuevo capítulo que se llamó “Infracciones y Sanciones”, en el primero redujo el rango mínimo del setenta al cuarenta por ciento y el segundo definió las infracciones.

Antes de la reforma, el artículo señalaba claramente que estas sanciones serían impuestas por el Instituto Mexicano del Seguro Social y ésta puntualización se suprimió del actual artículo 304, sin embargo se puede desprender la atribución de la fracción XIIIV del artículo 251 de la misma Ley que permite determinar “las cuotas, los recargos, así como sus accesorios”, en virtud de que las multas son un crédito accesorio, se podría desprender esta facultad; sin embargo me parece inadecuada la supresión porque era clara y no daba lugar a posibles interpretaciones.

Con esta nueva metodología, es el propio legislador el que describe las infracciones y no quedan enunciadas en un reglamento, como sucedía con anterioridad, lo que generó controversias innecesarias.

Por principio de cuentas, quiero hacer hincapié que existen dos tipos de infracciones, unas que podemos denominar de fondo, que implican el incumplimiento de la obligación de pago, y otras que podemos denominar formales, que no implican directamente el incumplimiento de obligación de pago.

Ahora bien, el reformado artículo 304 de la Ley del Seguro Social dispone lo siguiente:

**Art. 304 LSS.-** *Cuando los patrones y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que implique el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, aquellos se sancionarán con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido.*

La disposición anteriormente transcrita, claramente establece una infracción de fondo, pudiendo incurrir en estas infracciones tanto los patrones como los demás sujetos obligados, permitiéndome invocar el numeral 5-A, fracciones IV y VIII de la Ley del Seguro Social, para dejar más claro quienes son los sujetos infractores, siendo:

**Art. 5-A LSS.-** *Para los efectos de esta Ley, se entiende por:*

**IV.-** *Patrones o Patrón: la persona física o moral que tenga ese carácter en los términos de la Ley Federal del Trabajo;*

**VIII.-** *Sujetos o sujeto obligado: los señalados en los artículos 12, 13, 229, 230, 241 y 250-A de la Ley, cuando tengan la obligación de retener las cuotas obrero patronales del seguro social o de realizar el pago de las mismas.*

Ahora bien, dichos infractores cometerán las infracciones de fondo cuando no paguen los conceptos fiscales que establece el numeral 287 de la Ley del Seguro Social, la cual invoca lo siguiente:

**Art. 287 LSS.-** *Las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas en términos de esta ley, los gastos realizados por el instituto por inscripciones improcedentes y los que tenga derecho a exigir de las persona no derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal.*

Cabe resaltar que el anterior texto del artículo 287 de la Ley del Seguro Social disponía que el pago de los conceptos que mencionaba tenía el “carácter de fiscal”, mientras que el texto actual señala que los conceptos que menciona tienen “el

carácter de Crédito Fiscal”, y por otra parte, a los conceptos que ya mencionaba el anterior texto del artículo 287 de la Ley en comento, se agregan ahora tres más:

A) Las multas impuestas en términos de esta ley.

Anteriormente, si una multa impuesta en los términos de la Ley del Seguro Social o del Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos no se pagaba dentro del plazo legal, tal incumplimiento daba lugar únicamente al inicio del procedimiento administrativo de ejecución, pero no constituía infracción y no se sancionaba con multa alguna.

En la actualidad, si una multa impuesta en los términos de la Ley del Seguro Social no se paga dentro del plazo legal, tal incumplimiento dará lugar al inicio del procedimiento administrativo de ejecución, pero además constituirá infracción, motivo por el cual se sancionará con una multa cuyo monto podrá ser del cuarenta al cien por ciento de la multa no pagada oportunamente, y si esta segunda multa tampoco es pagada con oportunidad, dará lugar a la imposición de una tercera multa, y así sucesivamente.

B) Los gastos realizados por el Instituto por inscripciones improcedentes.

Las inscripciones improcedentes pueden producirse de dos maneras, las cuales se encuentran reglamentadas en el reformado artículo 17 de la Ley del Seguro Social, el cual a la letra dispone lo siguiente:

**Art. 17 LSS.-** *Al dar los avisos a que se refiere la fracción I del artículo 15 de esta Ley, el patrón puede expresar por escrito los motivos en que funde alguna excepción o duda acerca de sus obligaciones, sin que por ello quede relevado de pagar las cuotas correspondientes. El Instituto, dentro de un plazo de cuarenta y cinco días hábiles,*

*notificará al patrón la resolución que dicte y, en su caso procederá a dar de baja al patrón, al trabajador o ambos, así como el reembolso correspondiente.*

*La información que proporcionen los patrones para su registro podrá ser analizada por el Instituto, a fin de verificar la existencia de los supuestos y requisitos establecidos en esta Ley. Si el instituto determina que no se dan los supuestos previstos en el artículo 12, fracción I de esta Ley, notificará al presunto patrón para que éste, en el plazo de cinco días hábiles manifieste lo que a su derecho le convenga, y en el caso de que no desvirtúe tales situaciones, el Instituto procederá a dar de baja al presunto patrón, a los presuntos trabajadores o ambos.*

*En el caso anterior, el Instituto aplicara los importes pagados a resarcir sus gastos de administración y operación, quedando a salvo los derechos del presunto trabajador para reclamar, en su caso, los importes que hayan sido depositados en la cuenta individual abierta a su nombre, en los términos de la presente Ley.”*

Este primer párrafo del artículo 17 de la Ley del Seguro Social es similar al texto anterior de dicho artículo, con la salvedad de que ahora se agrega que en la resolución que dicte el IMSS, aparte de que en su caso puede proceder el reembolso correspondiente, también podrá proceder la baja de los trabajadores, patrón ó ambos.

Es importante recalcar, que en este caso no esta contemplado legalmente que el IMSS cobre gastos por inscripciones improcedentes, motivo por el cual no puede configurarse la infracción de fondo que nos ocupa, prevista en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social.

El segundo párrafo del artículo en comento faculta en todos los casos al IMSS para que analice la información que proporcionen los patrones para su registro, a fin de verificar la existencia de los supuestos y requisitos establecidos en la Ley, en el caso en que se incumpla con el supuesto previsto en el artículo 12 fracción I de la Ley del Seguro Social, notificará al presunto patrón para que en un término de 5 días hábiles manifieste lo que a su derecho convenga y en el caso en que no desvirtúe las observaciones, procederá dar de baja al presunto patrón, a los presuntos trabajadores o ambos. En este caso el IMSS aplicará los importes pagados a resarcir sus Gastos de Administración y de Operación.

C) Los gastos que tenga derecho a exigir de las personas no derechohabientes.

El Instituto Mexicano del Seguro Social, en términos de lo dispuesto por los dos últimos párrafos del artículo 17 de la Ley del Seguro Social, analiza la información proporcionada por el patrón para el registro de dicho supuesto trabajador, y desarrollado el procedimiento previsto en Ley, procede a dar de baja al presunto trabajador, con la salvedad de que para cuando esto ocurre, dicho presunto trabajador ya recibió atención médica por parte del IMSS.

En este caso el IMSS podrá emitir una cédula de liquidación para cobrar los gastos realizados a favor de dicho presunto trabajador, persona NO DERECHOHABIENTE, la cual tiene el carácter de crédito fiscal, y si el mismo no es pagado en el plazo legal se incurrirá en la infracción de fondo prevista en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social, la cual se sanciona con multa cuyo monto podrá ser del cuarenta al cien por ciento de los gastos que el IMSS tenga derecho a exigir de las personas No Derechohabientes, no pagados oportunamente.

Ciertas ocasiones el patrón asegura como supuesto trabajador a una persona enferma, con el exclusivo propósito de que reciba atención médica, dichas personas podrán ser responsables del delito de fraude establecido en el numeral 314 de la Ley del Seguro Social, la cual establece que serán responsables tanto la persona que sin tener el carácter de derechohabiente obtiene los seguros, prestaciones y servicios que la Ley del Seguro Social establece, como la o las personas que propician dicha obtención indebida.

Así pues, atento al contenido del artículo 304 de la Ley del Seguro Social, las infracciones de fondo que contempla serán sancionadas con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido, en el entendido de que el mínimo de esta multa se reduce considerablemente a favor de los patrones y demás sujetos obligados, ya

que conforme al anterior texto del artículo en comento el mínimo era de setenta por ciento del concepto omitido, mientras que actualmente el mínimo es del cuarenta por ciento del concepto omitido, manteniéndose intacto el máximo de la multa, que sigue siendo del cien por ciento del concepto omitido.

A continuación procederé a hacer un análisis de las infracciones formales, las cuales no implican directamente el incumplimiento de la obligación de pago, mismas que se establecen en el numeral 304-A de la Ley del Seguro Social, rezando de la siguiente manera:

***“Art. 304-A LSS.- Son infracciones a esta Ley y a su Reglamento, los actos u omisiones del patrón ó sujeto obligado que se enumeren a continuación:***

- I.** No registrarse ante el Instituto, o hacerlo fuera del plazo establecido en la Ley;*
- II.** No inscribir a sus trabajadores ante el Instituto o hacerlo en forma extemporánea;*
- III.** No comunicar al Instituto o hacerlo extemporáneamente las modificaciones al salario base de cotización de sus trabajadores;*
- IV.** No determinar o determinar en forma extemporánea las cuotas obrero patronales legalmente a su cargo;*
- V.** No informar al trabajador o al sindicato de las aportaciones realizadas a la cuenta individual del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez;*
- VI.** Presentar al Instituto los avisos afiliatorios, formularios, comprobantes de afiliación, registros de obras o cédulas de determinación de cuotas obrero patronales con datos falsos, salvo aquéllos que por su naturaleza no sean de su responsabilidad;*
- VII.** No llevar los registros de nóminas o listas de raya, en los términos que señala la Ley y el Reglamento para el Pago de Cuotas del Seguro Social;*
- VIII.** No entregar a sus trabajadores la constancia semanal o quincenal de los días laborados, en caso de estar obligado a ello;*
- IX.** No proporcionar, cuando el Instituto se lo requiera, los elementos necesarios para determinar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo o hacerlo con documentación alterada o falsa;*
- X.** Obstaculizar o impedir, por sí o por interpósita persona, las inspecciones o visitas domiciliarias, así como el procedimiento administrativo de ejecución, que ordene el Instituto;*
- XI.** No cooperar con el Instituto en los términos del artículo 83 de la Ley, en la realización de estudios e investigaciones para determinar factores causales y medidas*

*preventivas de riesgos de trabajo, en proporcionar datos e informes que permitan la elaboración de estadísticas de ocurrencias y en difundir, en el ámbito de sus empresas, las normas sobre prevención de riesgos de trabajo;*

**XII.** *No dar aviso al Instituto de los riesgos de trabajo, ocultar su ocurrencia en las instalaciones o fuera de ellas en el desarrollo de sus actividades, o no llevar los registros de los riesgos de trabajo o no mantenerlos actualizados;*

**XIII.** *No conservar los documentos que estén siendo revisados durante una visita domiciliaria o los bienes muebles en los que se dejen depositados los mismos como consecuencia de su aseguramiento;*

**XIV.** *Alterar, desprender o destruir, por sí o por interpósita persona, los documentos, sellos o marcas colocados por los visitadores del Instituto con el fin de asegurar la contabilidad, en los sistemas, libros, registros y demás documentos que la integren, así como en los equipos, muebles u oficinas en que se encuentre depositada dicha contabilidad y que se le hayan dejado en depósito como consecuencia del aseguramiento derivado de una visita domiciliaria;*

**XV.** *No presentar la revisión anual obligatoria de su siniestralidad y determinación de la prima del seguro de riesgos de trabajo o hacerlo extemporáneamente o con datos falsos o incompletos, en relación con el periodo y plazos señalados en el reglamento correspondiente. No se impondrá multa a los patrones por la no presentación de los formularios de determinación de la prima del seguro antes mencionado cuando ésta resulte igual a la del ejercicio anterior;*

**XVI.** *No dar aviso al Instituto o hacerlo extemporáneamente del cambio de domicilio de una empresa o establecimiento, cuando se encuentre en alguno de los supuestos que señala el reglamento respectivo;*

**XVII.** *No retener las cuotas a cargo de sus trabajadores cuando así le corresponda legalmente, o habiéndolas retenido, no enterarlas al Instituto;*

**XVIII.** *No comunicar al Instituto por escrito sobre el estallamiento de huelga o terminación de la misma; la suspensión; cambio o término de actividades; la clausura; el cambio de nombre o razón social; la fusión o escisión;*

**XIX.** *Omitir o presentar extemporáneamente el dictamen por contador público autorizado cuando se haya ejercido dicha opción en términos del artículo 16 de esta Ley;*

**XX.** *No cumplir o hacerlo extemporáneamente con la obligación de dictaminar por contador público autorizado sus aportaciones ante el Instituto, y*

**XXI.** *Notificar en forma extemporánea, hacerlo con datos falsos o incompletos o bien, omitir notificar al Instituto en los términos del reglamento respectivo, el domicilio de cada una de las obras o fase de obra que realicen los patrones que esporádica o permanentemente se dediquen a la industria de la construcción.*

Quiero hacer hincapié en el sentido de que lo estipulado en el artículo 304-A de la Ley del Seguro Social no es totalmente novedoso, ya que casi todas sus

fracciones se encontraban contempladas en el artículo 6 del Reglamento para la Imposición de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos (Derogado), motivo por el cual podemos concluir que en términos generales se trata únicamente de trasladar el contenido del artículo 6 del Reglamento al texto del artículo 304-A de la Ley del Seguro Social, con las siguientes salvedades.

Actualmente pueden incurrir en estas infracciones formales tanto los Patrones como los Sujetos Obligados, ya que el primer párrafo del artículo 304-A de la Ley del Seguro Social así lo dispone, a diferencia del artículo 6 del Reglamento para la Imposición de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos que únicamente señalaba a los Patrones sin aludir para nada al sujeto obligado.

Algunas infracciones se modifican únicamente para adecuarlas al nuevo contenido de la Ley del Seguro Social, siendo las siguientes:

**a) La establecida en la fracción X del artículo 304-A de la LSS.-**

Se modificó únicamente para agregar que también es infracción el obstaculizar o impedir, por sí o por interpósita persona, el Procedimiento Administrativo de Ejecución que ordene el IMSS.

**b) La establecida en la fracción XV del artículo 304-A de la LSS.-**

La fracción XV del artículo 6to del Reglamento para la Imposición de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos disponía que se considera infracción el omitir, presentar, hacerlo extemporáneamente o con datos falsos o incompletos la Declaración Anual de la Prima en el seguro de riesgos de trabajo y la actualmente fracción XV del artículo 304 de la Ley del Seguro Social dispone que es infracción el no presentar la Revisión Anual Obligatoria de Siniestralidad y determinación de la Prima del Seguro de Riesgos de Trabajo y se agrega que no se impondrá multa aquellos patrones que no

hayan presentado los Formularios por determinación de la Prima del Seguro, cuando esta resulte ser igual a la del ejercicio anterior.

**c) La establecida en la fracción XVI del artículo 304-A de la LSS.-**

Se modificó únicamente para modificar la mención al "...Reglamento de Afiliación", por la referencia al "... reglamento respectivo", de donde queda claro que el Reglamento de Afiliación será sustituido por un nuevo Reglamento.

**d) La establecida en la fracción XVII del artículo 304-A de la LSS.-**

Existe una modificación gramatical sin que exista algún cambio de fondo, al establecer que se considera infracción el no retener las cuotas de sus trabajadores o cuando habiéndolas retenido, no las entere al Instituto Mexicano del Seguro Social.

**e) La establecida en la fracción XX del artículo 304-A de la LSS.-**

Esta fracción tuvo modificaciones debido a la reforma que sufrió el primer párrafo del numeral 16 de la Ley del Seguro Social, considerándose infracción el no cumplir o hacerlo extemporáneamente con la obligación de dictaminar por Contador Público autorizado sus aportaciones antes el Instituto.

Al respecto, los Artículos Sexto y Décimo Octavo Transitorios del Decreto publicado en el DOF el 20 de diciembre de 2001, disponen:

**ARTÍCULO SEXTO.-** El Instituto instrumentará el registro de contadores públicos para dictaminar el cumplimiento de las disposiciones contenidas en la Ley, dentro del plazo de un año a partir de la entrada en vigor de este Decreto.

**ARTÍCULO DÉCIMO OCTAVO.-** Las disposiciones a que se refiere el artículo 16 del presente Decreto, entrarán en vigor a partir del mes de enero del 2003, tomando en consideración el promedio del número de trabajadores que los patrones tengan en el año 2002.

Por lo tanto, fue a partir de 2004 cuando se podía incurrir en la infracción prevista en la fracción XX del artículo 304-A de la Ley del Seguro Social.

A continuación examinaré las nuevas infracciones contenidas en el numeral 304-A de la Ley del Seguro Social, siendo las siguientes:

**a) La establecida en la fracción XIX del artículo 304-A de la LSS.-**

Establece como infracción para aquellos patrones que cuenten con un promedio anual menor a los trescientos trabajadores en el ejercicio fiscal anterior y hayan ejercido la opción en términos del artículo 16 de la Ley del Seguro Social (dictaminar sus aportaciones por contador público autorizado) y posteriormente omitan o presenten extemporáneamente el dictamen.

**b) La establecida en la fracción XXI del artículo 304-A de la LSS.-**

Establece como infracción para aquellos patrones que se dediquen a la industria de la Construcción, el notificar en forma extemporánea, hacerlo con datos falsos o incompletos o bien el omitir notificar al Instituto el Domicilio de las Obras.

Ahora bien, es pertinente aclarar que el contenido del artículo 304-B de la Ley del Seguro Social no es totalmente novedoso, ya que todas sus fracciones se encontraban ya contempladas en el artículo 18 del Reglamento para la Imposición de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, motivo por el cual podemos concluir que en términos generales se trata únicamente de establecer el contenido del artículo 18 del Reglamento para la Imposición de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos al texto del artículo 304-B de la Ley del Seguro Social, con los ajustes necesarios dadas las modificaciones en materia de infracciones formales.

En las cuatro infracciones del artículo 304-B de la Ley del Seguro Social, el mínimo de las multas se reduce considerablemente a favor de los patrones y los demás sujetos obligados, razón por la cual me permito transcribir el numeral 18 del Reglamento para la Imposición de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, el cual a la letra establece lo siguiente:

**ARTICULO 18.** *Se sancionarán los actos u omisiones señalados en el artículo 6 de este reglamento en la forma siguiente:*

**I.** *Las previstas en las fracciones IV, V, VII, VIII, XI, XVI y XIX con multa equivalente al importe de cincuenta a setenta y cinco veces el salario;*

**II.** *Las previstas en las fracciones III, X, XIII y XVIII con multa equivalente al importe de setenta y seis a ciento veinticinco veces el salario;*

**III.** *Las previstas en las fracciones VI, IX y XV con multa equivalente al importe de ciento veintiséis a doscientas diez veces el salario, y*

**IV.** *Las previstas en las fracciones I, II, XII, XIV y XVII con multa equivalente al importe de doscientas once a trescientas cincuenta veces el salario.*

Así pues, conforme a la fracción I del artículo 18 del Reglamento para la Imposición de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, el mínimo de la multa era de cincuenta veces el salario, mientras que en términos de la fracción I del artículo 304-B de la Ley del Seguro Social el mínimo es de veinte veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal, manteniéndose intacto el máximo de la multa, que sigue siendo de setenta y cinco veces dicho salario.

Por otra parte, conforme a la fracción II del artículo 18 del Reglamento para la Imposición de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, el mínimo de la multa era de setenta y seis veces el salario, mientras que en términos de la fracción II del artículo 304-B de la Ley del Seguro Social el mínimo es de veinte veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal, manteniéndose intacto el máximo de la multa, que sigue siendo de ciento veinticinco veces dicho salario.

De igual manera, conforme a la fracción III del artículo 18 del Reglamento para la Imposición de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, el mínimo de la multa era de ciento veintiséis veces el salario, mientras que en términos de la fracción III del artículo 304-B de la Ley del Seguro Social el mínimo es de veinte veces el salario mínimo diario general vigente en el

Distrito Federal, manteniéndose intacto el máximo de la multa, que sigue siendo de doscientas diez veces dicho salario.

Por último, conforme a la fracción IV del artículo 18 del Reglamento para la Imposición de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, el mínimo de la multa era de doscientas once veces el salario, mientras que en términos de la fracción IV del artículo 304-B de la Ley del Seguro Social el mínimo es de veinte veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal, manteniéndose intacto el máximo de la multa, que sigue siendo de trescientas cincuenta veces dicho salario.

Por otra parte se adiciona el numeral 304-C de la Ley al Seguro Social la cual dispone lo siguiente:

**Artículo 304 C.** *No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones patronales fuera de los plazos señalados por la Ley o cuando se haya incurrido en infracción por caso fortuito o fuerza mayor. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:*

- I. La omisión sea descubierta por el Instituto;*
- II. La omisión haya sido corregida por el patrón después de que el Instituto hubiere notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por el mismo, tendientes a la comprobación del cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social, y*
- III. La omisión haya sido corregida por el patrón con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen por contador público autorizado ante el Instituto, respecto de actos u omisiones en que hubiere incurrido y que se observen en el dictamen.*

Dicha disposición no es novedosa ya que la misma se encuentra dispuesta en el numeral 73 del Código Tributario Federal, razón por la cual es evidente que fue pasada a la Ley del Seguro Social con los ajustes necesarios para que se refiera específicamente a la materia de seguridad social.

Durante varios años existió una laguna grave en la Ley ya que el cumplimiento espontáneo no liberaba de la sanción, pero después de insistir a este reclamo, el

legislador lo recoge en su justa medida ya que el Reglamento derogado lo señalaba con tibieza y de manera contradictoria.

Se adiciona un numeral que regula la Condonación de Multas en materia de Seguridad Social, siendo el numeral 304-D de la Ley del Seguro Social que establece:

**Artículo 304 D.** *El Instituto podrá dejar sin efectos las multas impuestas por infracción a las disposiciones de esta Ley y sus reglamentos, cuando a su juicio, con la sola exhibición documental por los interesados se acredite que no se incurrió en la infracción.*

*La solicitud de dejar sin efectos las multas en los términos de este artículo, no constituye instancia y las resoluciones que dicte el Instituto al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece esta Ley.*

*La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se solicita y se garantiza el interés del Instituto.*

*Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.*

El artículo en comento, intenta regular una institución parecida a la denominada “justicia de ventanilla” que se establece en el numeral 33-A del Código Fiscal de la Federación, con la excepción de que en el último párrafo se establece la Condonación de Multas que es una institución jurídica totalmente diferente.

La justicia en ventanilla reglamentada en la Ley del Seguro Social cuenta con las siguientes características:

- a)** *Procede únicamente en contra de multas.*
- b)** *El particular debe acreditar con pruebas documentales que no incurrió en infracción alguna.*
- c)** *No constituye instancia.*
- d)** *Las resoluciones que se dicten no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece la Ley en comento.*

- e) *Puede presentarse en cualquier tiempo, ya que no se establece plazo alguno.*
- f) *Puede ser resuelta en cualquier tiempo, pues no existe un plazo previsto para ello.*

Así pues, el numeral 304-D reglamenta dos figuras distintas (solicitud de cancelación de multas cuando no se incurrió en infracción y la condonación de multas), pero las mismas están reglamentadas deficientemente.

Ahora bien, quiero hacer hincapié que con fecha 15 de Julio de 2003 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo 187/2003 del Consejo Técnico, que consiste en dar los criterios y lineamientos que deberán seguir los patrones para obtener beneficios respecto de la cancelación o condonación de multas emitidas por el Seguro Social.

Dentro del punto primero del acuerdo, se define por principio de cuentas que es lo que se entiende por “Cédula de liquidación por concepto de multa”, haciendo referencia a lo siguiente: *“es el acto de autoridad, mediante el cual el Instituto Mexicano del Seguro Social hace saber al patrón que ha descubierto su omisión en el pago de cuotas y le impone la sanción establecida en el artículo 304 de la Ley..”*

De lo anterior se desprende, que el numeral en el cual la autoridad fundamenta la aplicación de la sanción pecuniaria es el artículo 304 de la Ley del Seguro Social, la cual dispone:

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

En el entendido de que en el numeral 287 de la Ley del Seguro Social vigente se agregó al concepto de Crédito Fiscal las multas impuestas en los términos de esta Ley, esto es, anteriormente el Instituto manejaba lo que llamaba el PIM-02, que se notificaba junto con el SIVEPA (Sistema de Verificación de Pagos), y no era sino hasta que transcurría el plazo de aclaración sin que se apersonará el patrón a desvirtuar los hechos en el entendido de que lo consentía y se convertía a PIM-06, es decir, la resolución definitiva del crédito fiscal, y por tanto se otorgaba al patrón la Garantía de Audiencia para la aclaración. No debemos pasar por alto que el IMSS tuvo muchos problemas en cuanto al litigio se refiere al establecer su marco legal por concepto de multas en un Reglamento que por ningún motivo podía estar por encima de la Ley, razón por la cual el legislativo decidió reformar y poner las infracciones y sanciones a categoría de Ley.

Así pues, con la modificación del artículo 287 de la Ley del Seguro Social, las multas se elevan a crédito fiscal y por tanto el manejo que se tiene ahora es distinto, dado que la figura del PIM-02 desaparece, para que sea considerada como resolución definitiva, la notificación de la Cédula de liquidación por concepto de multa y por lo tanto desaparece la garantía de audiencia que antes otorgaba.

Es importante comentar, que por interpretación judicial las multas establecidas en el Código Tributario Federal, ya se consideraban como créditos fiscales, por lo que la modificación al artículo 287 de la Ley del Seguro Social, solo se encuadro a lo que ya se tenía establecido, a continuación me permito a transcribir la tesis aislada del Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito que nos permite observar a las multas como crédito fiscal:

*Registro No. 214109*

*Localización:*

*Octava Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*XII, Diciembre de 1993*

*Página: 908*

*Tesis Aislada*

*Materia(s): Administrativa*

**MULTAS. CONSTITUYEN UN CREDITO FISCAL LAS IMPUESTAS CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACION FISCAL.** De conformidad con los artículos 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación, los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir, son esencialmente: a) contribuciones, clasificadas a su vez en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; b) aprovechamientos y c) productos. De la definición que de cada uno de estos ingresos otorgan los propios preceptos legales, se advierte que solamente las contribuciones y los aprovechamientos son debidos a la calidad de entidad de derecho público del Estado, en tanto que los productos derivan de la actividad del propio Estado, pero como entidad de derecho privado. Por tal razón, solamente respecto a las contribuciones y los aprovechamientos la ley ha establecido la causación de recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnización por falta de pago oportuno, atribuyéndoles el carácter de accesorios de aquellos ingresos en que tienen su origen y haciéndoles partícipes de su naturaleza. Por otra parte, el artículo 4o. del citado ordenamiento legal, define que son créditos fiscales, "... los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios,...". En ese orden de ideas, la multa impuesta al quejoso "con motivo del incumplimiento de una obligación fiscal", sólo puede entenderse como accesorio de una contribución o de un aprovechamiento, y por ende, como un crédito fiscal.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.**

*Incidente en revisión 236/93. Operadora Hotelsa, S.A. de C.V. (Recurrente: Administrador Local Jurídico de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en Iguala, Guerrero). 7 de octubre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Martiniano Bautista Espinoza. Secretario: Javier Cardoso Chávez.*

Anterior al Acuerdo 187/2003, estaba publicado el Acuerdo 397/97 del Consejo Técnico del IMSS, respecto del cumplimiento espontáneo de las obligaciones en materia de Seguro Social, mismo que quedo abrogado, con la desaparición del Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos.

El Acuerdo 187/2003 divide en dos grupos los lineamientos que establece, por un lado define los criterios de Cancelación de Multas establecidos por el artículo 304-C de la Ley del Seguro Social cuando el cumplimiento de la obligación es espontáneo y por otro lado, la Condonación de multas establecidas en el artículo 304-D último párrafo y 194 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización cuando la multa ha quedado firme.

### **I.- Cancelación de Multas.-**

La cancelación de las multas, es una figura que ya estaba contemplada en el artículo 304-D primer párrafo de la Ley del Seguro Social, bajo los lineamientos que marcan los artículos 190, 191 y 193 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, y que en esencia se basa en la espontaneidad del cumplimiento de la obligación.

Respecto de la espontaneidad, el artículo 304-C de la Ley del Seguro Social, solamente retoma lo que establece el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, mediante el Acuerdo 187/2003, se establecen los criterios que tomará en cuenta la autoridad para que considere espontáneo e cumplimiento de alguna obligación, mismos que se encuentran estipulados dentro de los puntos Primero y Segundo.

Dentro de los criterios de cancelación se establecen los siguientes:

- a)** *Se considera cumplimiento espontáneo cuando el patrón pague las cuotas antes de la fecha en que se efectúe la notificación de la multa.*
  
- b)** *Se considera cumplimiento espontáneo cuando el patrón en los términos del artículo 39 de la Ley y 113 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, presenta al Instituto en tiempo y forma la Cédula de Determinación de las Cuotas Obrero Patronales legalmente a su cargo, sin pago y entera su importe incluyendo su actualización y recargos moratorios dentro de los treinta días naturales contados a partir de la fecha de presentación de dicha cédula.*
  
- c)** *Se considera cumplimiento espontáneo en caso de que antes de la fecha en que se efectúa la notificación de la liquidación por concepto de*

*multa, el Instituto a solicitud del patrón haya autorizado prorroga para el pago de la obligación fiscal.*

Otras causales de espontaneidad que no contempla el Acuerdo, pero que si están establecidos en el artículo 304-C, son las siguientes:

- a)** Caso Fortuito.- El daño se atribuye más a la suerte o a la fortuna que al hombre.
  
- b)** Fuerza Mayor.- Es toda fuerza que los hombres se hallan totalmente impotentes para repeler y que aunque se pueda predecir es imposible evitar.
  
- c)** Si la omisión haya sido corregida por el patrón con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación de Dictamen por Contador Público autorizado.

El plazo que se tiene para presentar la solicitud, será de 5 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la multa, y siempre que no se haya interpuesto Recurso de Inconformidad, sin embargo, también podrá tramitarse dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando se realice antes del Remate y se solicite la Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, en el entendido de tener que garantizar el interés fiscal.

La solicitud de cancelación de multas, conviene utilizarse siempre y cuando se aplique inmediatamente después de notificarse la multa, para recibir la resolución, en 10 días hábiles, lo que tendría la ventaja de no alargar un proceso de defensa y en su caso garantizar el interés fiscal. En caso de que la resolución sea desfavorable,

se podrá impugnar vía Recurso de Inconformidad o en su caso por Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa.

## **II.- Condonación de Multas.-**

La condonación de las multas, es una figura que ya se encontraba contemplada en el artículo 304-D último párrafo de la Ley del Seguro Social, bajo los lineamientos que mediante el artículo 194 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización se anunciaban su publicación.

Una de las características para que proceda la solicitud de condonación, es que solamente podrá instaurarse contra multas que hayan quedado firmes, y por tanto, la autoridad podrá bajo ciertos lineamientos establecer porcentajes de condonación de acuerdo al comportamiento patronal que se tenga frente al Instituto, siendo a continuación los criterios de Condonación:

### **1.- Condonación del 100% de la Multa.-**

**a)** No tener créditos fiscales de los señalados en el artículo 287 de la Ley del Seguro Social vencidos o exigibles o bien, que en caso de tener créditos de los antes mencionados en la fecha de solicitud de condonación, acompañe a esta con los documentos con los que se demuestra fehacientemente su improcedencia, o bien, que exista por parte del Instituto autorización de prórroga para el pago en parcialidades o diferido.

**b)** Haber pagado en los términos del artículo 39 de la Ley del Seguro Social las Cuotas Obrero Patronales durante el año anterior.

Esto es, siempre que no se tengan créditos a cargo, o que éstos estén aclarado o en aclaración, y que se hayan realizado el pago oportuno de las cuotas del año de calendario anterior a partir de que se tramite la solicitud, o en su caso se tenga autorizado el pago en parcialidades, estaríamos en posibilidad de obtener una condonación de 100%.

## **2.- Condonación del 60% de la Multa.-**

Cuando el patrón no tenga créditos fiscales exigibles de los señalados en el artículo 287 de la Ley del Seguro Social vencidos o exigibles o bien, que en caso de tener créditos de los antes mencionados en la fecha de solicitud de condonación, acompañe a esta con los documentos con los que se demuestra fehacientemente su improcedencia, o bien, que exista por parte del Instituto autorización de prórroga para el pago en parcialidades o diferido.

Esto es, siempre que no se tengan créditos a cargo, o que éstos estén aclarado o en aclaración, o en su caso se tenga autorizado el pago en parcialidades, estaríamos en posibilidad de obtener una condonación de 100%.

## **3.- Condonación del 40% de la Multa.-**

Cuando el patrón haya pagado en los términos del artículo 39 de la Ley del Seguro Social las cuotas obrero patronales, durante el año anterior.

Es decir, siempre que se haya realizado el pago oportuno de las cuotas del año calendario anterior a partir de que se tramite la solicitud, estaríamos en posibilidad de obtener una condonación del 40%.

El Acuerdo no marca algún plazo específico para su tramitación, y esto es, porque la condonación solo aplicará en los casos en el que la multa haya quedado firme, por tanto se podrá presentar en cualquier tiempo después de que se cumpla

con este supuesto. También podrá presentarse en caso de que la autoridad inicie el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en el sentido de que bastará con solicitar la suspensión garantizando el interés fiscal y esperar a que la autoridad resuelva la solicitud de Condonación.

No existe plazo alguno para que la autoridad dicte resolución, pero si se aplica de manera supletoria el Código Tributario Federal, en términos del numeral 37 la autoridad tendrá que resolver la solicitud de condonación en tres meses, con la salvedad de que si no contesta en dicho plazo se entenderá que la resolución es en sentido negativo, sin embargo el Acuerdo establece que la Condonación no constituye instancia y por tanto no podrá ser impugnada.

Por otra parte, el Reglamento de la Ley del Seguro Social, en materia de “Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización” en su artículo 186, resuelve una controversia que se presentó durante varios años, donde a los patrones que tienen varias infracciones en un mismo acto, se les imponía multas por cada una, en cambio el nuevo texto se expresa que sólo se aplicará la que corresponda a la multa mayor.

## **CAPITULO V.**

### **CONCLUSIONES**

Ahora bien, tras el análisis jurídico respectivo del Catálogo de Multas por infracción a las disposiciones de la Ley del Seguro Social, me he podido percatar que el sistema sancionador novedoso en la Ley del Seguro Social en vigor en 1997, tenía como finalidad desalentar las prácticas de algunos sujetos obligados que constantemente evadían el pago de cuotas o dejaban de cumplir alguna o algunas de las obligaciones que les imponía la Ley, sin ser sancionado por ella. La fuerte omisión en el pago en ese tiempo era de 70% a 100% del concepto omitido, el cual inmediatamente indujo a los sujetos obligados a cumplir oportunamente y correctamente sus obligaciones.

Posteriormente, con la reforma a la Ley del Seguro Social en 2001 trajo como consecuencia un mayor fortalecimiento por parte del Organismo Fiscal Autónomo (IMSS), en el sentido de ser más contundente en sus actuaciones, específicamente en la determinación y cobro de créditos fiscales, además contaba con un mayor orden en el control de patrones y sujetos obligados, siendo de gran relevancia el original “Reglamento para la Imposición de Multas por Infracción a las Disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos”.

Así pues creo que Instituto Mexicano del Seguro Social ha puesto mayor empeño en el sentido de que los patrones o sujetos obligados sean más responsables en el cumplimiento de sus obligaciones y ellos más efectivos en el sancionar dichas infracciones, por lo que sugiero que:

PRIMERO.- Que como Organismo Fiscal cumpla cabalmente con su obligación de recaudar todas aquellas multas por incumplimiento a las disposiciones fiscales, en el sentido de ser muy cuidadoso al momento de fundar y motivar conforme a Derecho (es importante tal característica dado que en términos de los numerales 5º

del Código Fiscal de la Federación, así como el 9º de la Ley del Seguro Social estos deberán estar establecidos en Ley, por lo cual no es válido el considerar fundada una multa si la misma está basada en una disposición reglamentaria ó circular administrativa); además tomará en cuenta que las multas no sean fijas, señalará un rango mínimo y máximo de sanción, deberá justificarlas (la autoridad fundará y motivará las condiciones del infractor con la sanción establecida) y por último no podrán ser ruinosas o confiscatorias; todos los puntos anteriores deberá de darles gran importancia ya que en caso de que no se cumpla uno de ellos trae como consecuencia la falta de legalidad en la conducta del Instituto Mexicano del Seguro Social al determinar multas por infracciones a la Ley y en consecuencia no se estará recaudando aquella cantidad que se le fije al patrón o sujeto obligado por encuadrar en una infracción de las señaladas en Ley.

SEGUNDO.- La seguridad social no es un instrumento inerte, sino que contempla la máxima evolución y su repercusión alcanza el tercer nivel de los recursos tributarios, por ello la trascendencia es mayúscula y su importancia es la que puede dar respuesta a los requerimientos de justicia de sectores menos favorecidos de la población, por esta razón el marco jurídico que le da soporte a las multas, tendrá que continuar en este mismo tenor de fortalecimiento.

TERCERO.- Al hablar de este fortalecimiento, considero que el Patrón no deberá tomar con tanta ligereza las disposiciones en materia de seguridad social, esto es, considero que debe haber un buen asesoramiento por parte de una buena dupla conformada por un Contador Público y un Abogado, quienes con sus habilidades y conocimientos pueden construir una fortaleza que defienda y conserve el patrimonio actual, así como los ingresos futuros de los patrones.

CUARTO.- Por lo tanto, la medida que el Legislador catalogó las multas por infracciones a la Ley del Seguro Social en una Ley y no un Reglamento, trajo como consecuencia que el Instituto Mexicano del Seguro Social tomará mayor fuerza como Organismo Fiscal Autónomo, dado que actualmente se encuentra plenamente

facultado por una Ley para aplicar sanciones cuando se violen las disposiciones en materia de seguridad social (numerales 304, 304-A, 304-B y 304-C de la Ley en comento), y a su vez dicha conducta ha repercutido en el sentido de crear una conciencia en los patronos ó sujetos obligados para efectos de que cumplan cabalmente con todas las obligaciones a su cargo en materia de seguridad social.

## GLOSARIO.

### ▪ **FORMATO PIM-02.-**

Probable Imposición de Multa. Formato creado por el Instituto Mexicano del Seguro Social, en el cual comunican al patrón o sujeto infractor la presunción de violación a disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos a su cargo y la manera en la cual esta fue detectada. Dicho formato puede ser impugnado a través del Procedimiento de Aclaración, regulado por el Reglamento de la materia.

### ▪ **INFRACCIÓN.-**

Acto realizado contra lo dispuesto en una norma legal o incumpliendo un compromiso contraído.<sup>40</sup>

### ▪ **INSTITUTO.-**

Instituto Mexicano del Seguro Social.

### ▪ **JEFATURA DE SERVICIOS JURÍDICOS.-**

Área integrante del Instituto Mexicano del Seguro Social, encargada de la substanciación del Procedimiento de Aclaración.

### ▪ **LEY.-**

Ley del Seguro Social.

### ▪ **MULTA.-**

---

<sup>40</sup> DE PINA, Rafael y Rafael de Pina Vara, *op. cit.*, Pág. 301.

Sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial que se encuentra autorizada para imponerla.

El autor de una infracción castigada con multa, si es jornalero u obrero, no podrá ser sancionado con una mayor que el importe de su jornal o sueldo de una semana, según el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el orden jurídico puede considerarse como una corrección disciplinaria, como una sanción gubernativa, como una pena y en relación con el derecho privado, como una cláusula puesta en un contrato como una sanción de un eventual incumplimiento.

Esta misma Constitución (art. 22), prohíbe expresamente, en todo caso la “multa excesiva”.<sup>41</sup>

#### ▪ **PATRÓN.-**

Persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores. Para la Ley del Seguro Social, patrón es la persona que tenga este carácter en términos de la Ley Federal del Trabajo y los demás sujetos obligados conforme a la propia Ley.<sup>42</sup>

#### ▪ **PROCEDIMIENTO DE ACLARACIÓN.-**

Instancia en la cual los patrones infractores pueden impugnar las presunciones de violación a las disposiciones de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, emitidas a su cargo.

#### ▪ **REGLAMENTO.-**

---

<sup>41</sup> *Ibid.*, Pág. 354.

<sup>42</sup> *Ibid.*, Pág. 381.

Conjunto de normas obligatorias de carácter general emanadas del Poder Ejecutivo, dictadas para el cumplimiento de los fines atribuidos a la administración pública.

Las leyes no son las únicas normas generales que integran el ordenamiento jurídico de un país. Junto a ellas existen otras, entre las cuales figuran los reglamentos.<sup>43</sup>

▪ **SALARIO.-**

Se entenderá por salario el mínimo general diario que rija en el Distrito Federal al momento de la imposición de la multa.

▪ **TRABAJADOR.-**

Persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado. Según el artículo 8° de la Ley Federal del Trabajo, se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> *Ibid.*, Págs. 423-424.

<sup>44</sup> *Ibid.*, Pág. 467.

## BIBLIOGRAFÍA.

- ANTOLISCI, Francisco, “*El Derecho Penal*”, Revista Criminalia, Junio de 1957.
- ARCE, Cano Gustavo, “*De los Seguros Sociales a la Seguridad Social*”, México, D.F., Editorial Porrúa, 1972.
- BRICEÑO RUIZ, Alberto, “*Derecho Mexicano de los Seguros Sociales*”, México, D.F., Editorial Harla, 1987.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, “*Derecho Constitucional Mexicano*”, México, D.F., Editorial Porrúa, Undécima Edición, 1997.
- CARRASCO RUIZ, Eduardo, “*Coordinación de la Ley del Seguro Social*”, México, Editorial Limusa, 1972, Pág. 21.
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMENTADA, México, D.F., Editada por la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., 1993.
- DE PINA, Rafael y Rafael de Pina Vara, “*Diccionario de Derecho*”, México, D.F., Editorial Porrúa, 1985.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, “*Principios de Derecho Tributario*”, México, D.F., Editorial Limusa, 1999.
- DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS DE LA U.N.A.M.
- EL SEGURO SOCIAL EN MÉXICO, México, D.F., Instituto Mexicano del Seguro Social, 1997.
- ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEGA, Página 947-949.
- GARRONE, José Alberto, “*Diccionario Jurídico*”, Buenos Aires, Editorial Abelado-Perrot, 1993.
- GETTING, André, “*LA SÉCURITÉ SOCIALE*”, Ed. Presses Universitaires de France, París, 1970,
- IUS 8 y IUS 9, C.D. de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible también en la Página de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Internet, dirección [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx).
- JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio, “*Lecciones de Derecho Tributario*”, México, Ediciones Contables y Administrativas, 1996.
- LEY DEL SEGURO SOCIAL, Editorial Porrúa, México, 2007.
- LEY FEDERAL DEL TRABAJO, México, Ediciones Delma, Octava Edición, 1999.
- LOMELÍ CERESO, Margarita, “*Derecho Fiscal Represivo*”, Editorial Porrúa, México, D.F., 1997.
- MARGÁIN MONAUTOU, Emilio, “*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*”, México, Editorial Porrúa, 1991.
- MARTINEZ LÓPEZ, Luis, “*Derecho Fiscal Mexicano*”, México, Ediciones Contables y Administrativas, 4ta. Edición, 1976.
- MARTINEZ MORALES, Rafael I., “*Derecho Administrativo*”, Colección de Textos Jurídicos Universitarios, México, Editorial Harla, 3ra Edición, 1996.
- “*NUEVA LEY Y REGLAMENTOS DEL SEGURO SOCIAL*”, Comentados y Concordados por el Lic. Francisco Breña Garduño, México, D.F., Editada por la Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX), 1972.

- PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, 5° CD-ROM, Septiembre, 1995. Presentación de la quinta versión, Jurisprudencias y Tesis Aisladas 1917-1995, Noviembre, 1995, Dirección General de Informática y de la Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo, "*Derecho Fiscal*", México, Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V., 1994.
- RUIZ MORENO, Ángel Guillermo, "*Nuevo Derecho de la Seguridad Social*", México, Editorial Porrúa, Décima Tercera Edición, 2008.
- SANCHEZ LEÓN, Gregorio, "*Derecho Mexicano de la Seguridad Social*", México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1987.
- SERRA ROJAS, Andrés, "*Derecho Administrativo*", México, Editorial Porrúa, 1959.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Poder Judicial de la Federación, Jurisprudencias y Tesis Aisladas.
- VILLEGAS BASAVILVASO, Benjamin, "*El Derecho Administrativo*", Buenos Aires, T.E.A., 1950, Tomo III.