



Mtro. Carlos Alberto Sainz Dávila
Titular de Sáinz Abogados & CIA., Socio de Sáinz y Ortiz; Especialistas Tributarios Cámara & Asociados; y colaborador de las áreas de fiscal y auditoría gubernamental en Peña Miranda y Asociados.

Gastos de ejecución tratándose de los cobrados por el IMSS resultan ilegales



Como probablemente alguno de nuestros lectores habrá tenido la experiencia de padecer los actos de ejecución del personal del Instituto Mexicano del Seguro Social (en adelante IMSS), en los cuales el propio personal ejecutor privilegia el que se paguen los gastos de ejecución al momento de las diligencias de requerimiento de pago y embargo, ofreciendo extender el “recibo oficial” correspondiente, quizás ello obedecien-

do al destino que tendrá la recaudación de tales conceptos, mismo que en el mejor de los casos es para el establecimiento de un fondo revolvente para financiar programas de formación de funcionarios fiscales, entre otros destinos, de acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 150, del Código Fiscal de la Federación en vigor (en lo sucesivo CFF); o en otro escenario formar parte directa de los pagos, bonos o incentivos que se realizan al servidor público lo cual, dado el caso, provoca tan ansiosa actitud recaudatoria.

Pues bien, hoy es menester analizar la legalidad de los gastos de ejecución tanto ordinarios como extraordinarios que cotidianamente el IMSS exige de los patrones en su calidad de sujetos pasivos de la relación fiscal e impositiva que deriva de las aportaciones de seguridad social que éste debe pagarle al organismo en primer orden referido.

No obstante, previo a realizar lo anterior resulta importante precisar el carácter fiscal de las citadas aportaciones, así como la calidad jurídica del IMSS como Organismo Fiscal Autónomo (OFA).

EL CARÁCTER FISCAL DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Estableciendo que, de acuerdo con el artículo 2°, fracción II, del CFF, por aportaciones de seguridad social se entienden “las contribuciones



establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”, entonces lo anterior implica el establecimiento de una relación jurídico - tributaria en donde el sujeto activo, es decir, quien tiene derecho de exigir el pago de la contribución es el Estado; en tanto el sujeto pasivo, conceptualizado éste como el que tiene el deber de cumplir con el pago de la contribución, es decir, quien tiene la obligación tributaria ante el sujeto activo es el patrón.

Ahora bien, del concepto legal de aportaciones de seguridad social antes invocado se desprende un elemento fundamental y distintivo de otras contribuciones, el de “seguridad social”. Así por “seguro social”, de acuerdo con el artículo 4, de la Ley del Seguro Social vigente (en adelante LSS), se tiene que “es el instrumento básico de la seguridad social establecido como un servicio público de carácter nacional en los términos de la ley”. De lo anterior, se puede apreciar

con claridad que el seguro social es, por un lado, un instrumento de la “seguridad social”, la cual conforme al numeral 2, de la misma LSS, 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 garantizada por el propio Estado”.

Lo anterior que no es un tema menor, toda vez que tanto los artículos 4, cuarto párrafo, y 123, apartado A, fracciones XIV y XXIX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos previenen a la “Seguridad Social” como un “Derecho Humano”; el cual se ve también reflejado, entre otros instrumentos internacionales, en los artículos 9 y 10, del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos de San Salvador, publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el día 1° de septiembre de 1998, aprobado por el Senado de la república según publicación de fecha 27 de diciembre de 1995 en el referido medio oficial de difusión, en relación directa con el texto actual de los artícu-



los 1° y 133, de la citada Constitución. Así, el concepto de la seguridad social trasciende más allá de formar parte de la conceptualización de las aportaciones de seguridad social antes vistas, sino que instituye un derecho humano que el Estado Mexicano debe garantizar al operario, por lo que requerirá de fuentes de financiamiento para ello como es el caso, precisamente de darle a dichas aportaciones la calidad de contribución.

Vale la pena establecer que entre “seguridad social” y “seguro social” existe una diferencia simple de aclarar, el primero es el género ó aspiración a lograr en tanto que el segundo es su instrumento para alcanzar sus objetivos, ello conforme a la distinción establecida por el Doctor Ángel Guillermo Ruíz Moreno .

Luego, por otro lado se distingue un elemento que configura a las aportaciones de seguridad social como contribuciones y con ello el establecimiento del patrón como contribuyente de éstas, y dicho elemento es que la seguridad social es un “servicio público”; por tanto, su prestación es de carácter obligatorio para el Estado pero éste podrá financiar la prestación de tal servicio mediante conceptos de interés público como lo son las contribuciones reguladas por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, y por ende sujetas a sus regulaciones y principios constitucionales. Así, si vemos el pago de una contribución como la contraprestación que se debe cubrir al Estado por la prestación de servicios públicos, entonces podremos visualizar con claridad el por qué las antes señaladas aportaciones de seguridad social constituyen una contribución y general una relación de tributación entre el Estado y el patrón.

Así las cosas, otro elemento por separado que apoya la siguiente afirmación “las aportaciones de seguridad social tienen el carácter de fiscales, la encontramos en el artículo 1°, numeral 2, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014, publicada en el DOF con fecha 20 de noviembre de 2013, ordenamiento legal

del cual se aprecia que el Estado tiene derecho a percibir ingresos en el ejercicio en cita por concepto de “cuotas para el seguro social a cargo de patrones y trabajadores”. Lo anterior, en estrecha relación con lo dispuesto en el arábigo 7, del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014, publicado en el referido DOF el día 03 de diciembre de 2013, del cual se desprende que el IMSS es ejecutor del gasto público sujeto a control presupuestal, lo que nos lleva a concluir que las aportaciones de seguridad social que recauda se destinan al gasto público, empatando con el principio de “Destino” de las contribuciones previsto en el antes mencionado artículo 31, fracción IV, constitucional.

Lo anterior cobra fuerza del texto vigente del penúltimo párrafo del antes invocado artículo 2, del CFF, mismo que establece que *“cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social”*, lo que deja ver que las aportaciones de seguridad social son contribuciones y por ende construirán créditos fiscales, como posteriormente se analizará.

Finalmente, refuerza lo anterior el contenido del artículo 287, en relación con los artículos 5-A, fracción XV, y 271, primer párrafo, todos ellos de la LSS los que establecen, en primer orden que *“las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y recargos, las multas y los gastos realizados por el IMSS por inscripciones improcedentes y los que tenga derecho a exigir de personas no derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal”*; luego entonces, los siguientes numerales precisan que *“son cuotas obrero patronales las aportaciones de seguridad social establecidas en la Ley, a cargo del patrón, trabajador y sujetos obligados”, y el último de los ordenamientos legales invocados que señala que “en materia de recaudación y administración de las contribuciones, estas tienen la naturaleza de aportaciones de seguridad social”*. Así, de todo lo anterior podemos concluir que por un lado las cuotas

y demás conceptos análogos previstos en la propia Ley que el patrón debe cubrir al IMSS por concepto de seguridad social, son aportaciones de seguridad social y por ende tienen el carácter de crédito fiscal. Lo anterior por disposición expresa de la norma jurídica, así como por la inducción normativa que hemos tratado de esbozar.

EL CARÁCTER DE ACREEDOR TRIBUTARIO DEL IMSS

Como se desprende de lo arriba expuesto, las aportaciones de seguridad social tienen el carácter de créditos fiscales, y son contribuciones sujetas a control constitucional, es decir, que están sujetas a los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, pues la referidas cuotas son aportaciones por su naturaleza constituyen obligaciones fiscales a cargo del patrón y por ello deben observarse las limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público, así como porque el ente que las recauda, determina, liquida, cobra y administra es un OFA. Lo anterior, ya ha sido definido así por la Suprema Corte de Justicia de la Nación .

A partir de lo anterior, el IMSS es sin duda un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, pues así lo define el artículo 5, de la LSS, lo que implica que forma parte de la administración pública federal paraestatal, de acuerdo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 90, de la Carta Magna, en relación con los numerales 1 y 3, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Entonces, los artículos 5, 5-A, fracción XVII, 237-D, segundo párrafo, 270, y 271, de la LSS, confieren al organismo público descentralizado en comento el carácter de organismo fiscal autónomo u OFA, confiriéndole atribuciones en materia de administración, recaudación, determinación, fiscalización y cobro coactivo de las contribuciones



que le corresponden, es decir, de las aportaciones de seguridad social de cuya explicación ya nos ocupamos con antelación.

Así, el IMSS al conferirle la ley atribuciones como si se tratará de una autoridad fiscal o hacendaria, se instituye como una autoridad “parafiscal”, es decir, como una autoridad que por sus propósitos específicos está dotada de una autonomía, distinta a la del Estado central, para la satisfacción de sus necesidades, y cuyo gasto no es general como aquel, sino va dirigido por lo que mantiene autonomía de gestión y presupuestaria, ello de acuerdo con el concepto que nos ofrece el Maestro Antonio Jiménez González .

Por lo anterior, el carácter de créditos fiscales de las aportaciones de seguridad social, no solo se configura por la naturaleza tributaria de estas, sino también por que el sujeto pasivo de las mismas es el gobernado, en tanto que el sujeto activo es el Estado en virtud de un efecto jurídico de parafiscalidad, es decir, que lo es por virtud de que el organismo público descentralizado denominado IMSS, parte integrante de la administración pública federal pero no la centralizada

sino la paraestatal, ha adquirido el carácter de OFA, y ende la ley le confiere atribuciones como si se tratara de la hacienda pública misma.

EL CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL PARA EFECTOS DE LA LSS

Como ya se advirtió con antelación, la LSS establece su propio concepto de crédito fiscal, lo que hace inatendible el contenido del artículo 4, del CFF que enumera los elementos del crédito fiscal en general. Y ello es así, toda vez que de acuerdo con el artículo 9, segundo párrafo, de la misma LSS solamente a falta de norma expresa de dicha ley se aplicarán supletoriamente primero la Ley Federal del Trabajo y enseguida el CFF, y después de éste el Derecho Común, en ese orden. Por ello, al establecer el artículo 287, de la LSS lo que debe entenderse por crédito fiscal para sus propios efectos, es que en el caso de las aportaciones de seguridad social analizadas no es aplicable el concepto que de crédito fiscal ofrece el CFF, pues aquella ley contiene norma expresa, por lo que no ha lugar a la aplicación, en éste caso, supletoria de la codificación de marras.

Así, el referido artículo 287, de la LSS, textualmente previene lo siguiente:

Artículo 287. Las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas en los términos de esta Ley, los gastos realizados por el Instituto por inscripciones improcedentes y los que tenga derecho a exigir de las personas no derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal.

(Lo subrayado y resaltado es nuestro).

De lo antes transcrito se observa que, son créditos fiscales para efectos de las aportaciones de seguridad social, las cuotas, los capitales consti-

tutivos, su actualización y recargos, así como los gastos en que incurra el IMSS tanto por inscripciones improcedentes como por aquellos que tenga derecho a exigir de personas no derechohabientes.

Por otro lado, el principio de legalidad establecido por el artículo 31, fracción IV, Constitucional, en relación con los artículos 14 y 16, de la misma Carta Magna, medularmente previenen que los elementos esenciales de la contribución, así como los alcances de la obligación tributaria relativa se encuentren expresamente consignados en la ley, de tal suerte que no quede oportunidad para el arbitrio de las autoridades que la ejecutan, por el contrario, el sujeto pasivo debe en todo momento conocer con certeza los elementos contributivos y alcances de su obligación. Lo anterior, desde luego se encuentra íntimamente ligado con el principio general constitucional de "legalidad", de acuerdo al cual ningún órgano del Estado, en el caso el IMSS, debe realizar actos de molestia o privación hacia los gobernados que no estén expresamente previstos en la ley. Lo anterior conforme a la jurisprudencia vigente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación .

Así, de acuerdo a lo antes expuesto hemos de concluir que para efectos de las aportaciones de seguridad social los créditos fiscales que los integran son solamente los expresamente marcados por el arábigo 287, de la LSS, y no otros, siendo inaplicable el contenido del artículo 4, del CFF.

ILEGALIDAD DE LOS GASTOS DE EJECUCIÓN EXIGIDOS POR EL IMSS

En efecto, acorde a todo lo mencionado con anterioridad, las obligaciones fiscales de los gobernados deben estar precisadas en la propia ley, de tal suerte que si la norma jurídica no previene alguna situación o elemento, bajo la lógica del principio general de derecho que versa: "ubi lex no distinguet debetur", entonces no debe existir para el derecho tal situación o elemento.

Vale la pena establecer que entre “seguridad social” y “seguro social” existe una diferencia simple de aclarar, el primero es el género o aspiración a lograr en tanto que el segundo es su instrumento para alcanzar sus objetivos, ello conforme a la distinción establecida por el Doctor Ángel Guillermo Ruíz Moreno

Así las cosas, recordando el contenido del artículo 287, de la LSS dispone que son créditos fiscales para efectos de las aportaciones de seguridad social, las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y recargos, así como los gastos en que incurra el IMSS tanto por inscripciones improcedentes como por aquellos que tenga derecho a exigir de personas no derechohabientes. Sin embargo, de lo anterior “no se aprecia expresamente que sean créditos fiscales los gastos de ejecución”.

En efecto, acorde a lo previsto en el artículo 150, del CFF, los gastos de ejecución se componen por el pago del 2% que sobre el monto del crédito fiscal adeudado deban pagar los deudores tributarios, derivado de que la autoridad fiscal para recuperar los créditos que tiene a su favor debió emplear el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) mediante las diligencias de requerimiento de pago, embargo o remate de bienes, así como aquellos por gastos extraordinarios en que incurra con motivo de la implementación de dicho procedimiento administrativo. Gastos de ejecución que no se encuentran expresamente contemplados como parte de los créditos fiscales que el IMSS puede exigir de los patrones en su relación parafiscal.

Así mismo, del análisis minucioso que hagamos al referido artículo 287, de la LSS, encontramos que si bien incluye como parte de los créditos fiscales que integran a las aportaciones de seguridad social, aquellos gastos en que incurra

el IMSS tanto por inscripciones improcedentes como por aquellos que tenga derecho a exigir de personas no derechohabientes, tenemos que ninguno de ellos empata con el concepto de gastos de ejecución que establecen los artículos 4 y 150, del CFF, es decir, aquellos relacionados con la implementación del PAE a cargo del sujeto pasivo, es decir, del patrón. Lo anterior es así, toda vez que en nada se relacionan los gastos en que incurra el IMSS por inscripciones improcedentes, o los que tenga derecho a exigir de personas no derechohabientes con la fase ejecutiva que implica la recuperación coactiva de los créditos fiscales, ni corresponden, de hecho, a las mismas personas involucradas, pues los gastos de ejecución se establecen única y exclusivamente cuando el patrón ha dejado de cubrir sus contribuciones o aportaciones de seguridad social y el IMSS ha tenido que implementar el procedimiento económico – coactivo para obligarle a pagar o, mediante el embargo de bienes o la intervención de negociaciones lograr la satisfacción del interés fiscal.

En virtud de lo anterior, es de concluir que los gastos de ejecución que dentro del PAE exige en pago el IMSS son ilegales, pues el artículo 287, de la LSS no los contempla como parte de los créditos fiscales que éste OFA puede exigir a los patrones en su relación fiscal y coactiva. Máxime que en la especie no cabe la supletoriedad del CFF.

Finalmente, es probable que se erija la pregunta ¿Qué situación jurídica tiene los gastos de ejecución ya pagados al IMSS? Bien, pues la respuesta la apoyamos analógicamente en el artículo 299, de la misma LSS, en relación con el numeral 22, del CFF, para efectos de solicitar la devolución de dichos pagos indebidos que el IMSS no tenía derecho a percibir, y por tanto está en el deber de restituir so pena de enriquecimiento sin justa causa.

Así, estimado lector esperamos que la reflexión jurídica contenida en el presente documento sea útil. **d**