

IMPLICACIONES FISCALES DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Javier MORENO PADILLA*

Resumen. En el presente artículo se explica la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales; para ello se recurre a los antecedentes y al denominado “hecho generador”, para confirmar el carácter fiscal de las aportaciones de seguridad social del seguro social y del Infonavit. Asimismo, con base en este concepto se abordan los sistemas de retiro y los capitales constitutivos como créditos fiscales atípicos en materia de seguridad social. Finalmente se analizan las características de los organismos fiscales autónomos y se determinan las propias del IMSS e Infonavit.

I. ANTECEDENTES

Al publicarse la Ley del Seguro Social, el 19 de enero de 1943, su artículo 135 estaba redactado en la siguiente forma: “El título donde consta la obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de ejecutivo”. Resultaba ineficaz esta disposición para el funcionamiento del régimen obligatorio y sostener los objetivos de la institución, porque el Instituto tenía forzosamente la obligación de iniciar juicios ante los tribunales del fuero común como cualquier particular.

Al observarse esta irregularidad, el Ejecutivo, en uso de las facultades extraordinarias que le concedió el H. Congreso de la Unión el 1o. de junio de 1942, reformó la disposición en cita el 24 de noviembre de 1944 para quedar redactada en los siguientes términos: “La obligación de pagar las aportacio-

* Presidente de la Comisión de Seguridad Social en la Confederación Patronal de la República Mexicana (Coparmex) (javiermorenopadilla@morpad.com.mx).

nes tendrá el carácter fiscal. Corresponderá al Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de organismo fiscal autónomo, la determinación de los créditos y de las bases para su liquidación, fijar la cantidad líquida, su percepción y cobro de conformidad con la Ley del Seguro Social”.

Al entrar en vigor esta reforma se inició una discusión que hasta la fecha no ha concluido, para conocer la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales. La situación se vino a complicar cuando el 1o. de enero de 1945 la Ley de Ingresos de la Federación incluyó las aportaciones dentro del capítulo de derechos, porque con este criterio el Tribunal Fiscal de la Federación, en el juicio 4571/45, resolvió que:

Deben considerarse como derechos tales aportaciones, en virtud de ser pagos que se hacen en razón de los servicios que el Instituto presta... Además esa naturaleza de las aportaciones al seguro social se hace más palpable por las disposiciones de las leyes de ingresos de la Federación... Aclarada la naturaleza de los pagos al Instituto Mexicano del Seguro Social, resulta procedente la acción de nulidad, pues las cuotas que se pretendían exigir al actor no han tenido como equivalente un servicio prestado a la actora o un beneficio recibido por sus trabajadores.

Los estudiosos de la seguridad social juzgaron incorrecta esta clasificación, puesto que unos cuantos años después la Ley de Ingresos de la Federación incluía las aportaciones en el capítulo de impuestos.

II. EXPLICACIÓN DE OBJETO DEL GRAVAMEN

La legislación tributaria nacional establece capítulos especiales en cada ley fiscal para describir el objeto respectivo del gravamen, y por esta razón, al tener que desarrollar la materia imponible de los tributos de seguridad social, es necesario explicar lo que debe entenderse por objeto del gravamen.

Manifiesta Sergio Francisco de la Garza que el objeto del tributo es “la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición”.¹ Sólo que esta descripción en ocasiones no se refiere estrictamente a la

¹ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 15a. ed., México, Porrúa, 1988, p. 417.

mencionada realidad económica, sino que además incluye la fuente de donde se obtienen estos recursos patrimoniales; en estas condiciones creemos que el objeto del impuesto tiene que referirse a la situación legal de donde se originan los ingresos fiscales, esto es, el hecho imponible. Lo anterior se justifica porque la fuente de los ingresos de las personas difiere en cada caso de un gravamen a otro, sin embargo los contribuyentes acumulan todos sus emolumentos en su haber patrimonial, pero deben hacer la distribución del origen de cada uno de ellos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales; por ello, necesariamente el objetivo del impuesto, además del significado económico, necesita el jurídico para establecer claramente la dimensión del tributo.

En 1943 Dino Jarach publicó en castellano su obra denominada *El hecho imponible*,² y desde esa fecha la doctrina desarrolla la naturaleza de esta figura tributaria; no obstante, el Código Fiscal federal de 1938 ya utilizaba en la definición de impuestos que los mismos se fijaban a los individuos cuya situación coincidiera con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. De esta forma, ya se apuntaba en esa definición la necesidad de que el gravamen tuviese por origen el conjunto de circunstancias que al reunirse en un caso específico se traducirían en un compromiso tributario para el particular que reúne este supuesto.

III. HECHO GENERADOR DE LAS CUOTAS DEL RÉGIMEN OBLIGATORIO DEL SEGURO SOCIAL

El régimen obligatorio es el que justifica la existencia de la seguridad social, porque a través del mismo es como se alcanzan en forma correcta los objetivos del mejoramiento integral de los económicamente débiles. Para alcanzar la correcta adecuación de estos servicios es necesario contar con los recursos económicos indispensables que garanticen seguridad y permanencia a la institución. Posada considera que el financiamiento de los seguros mediante cotizaciones tendrá que proceder fundamentalmente de los sectores más comprometidos y se incrementará por el poder público, por lo cual se

² Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, edición de la revista *Jurisprudencia Argentina*, 1943, p. 63.

presenta un esquema donde la cotización se efectúa por tres sectores: trabajadores, patrones y poder público.³

El artículo 11 de la ley señala que el régimen obligatorio comprende los seguros de: *a)* riesgos de trabajo, *b)* enfermedades y maternidad, *c)* invalidez y vida, *d)* retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y *e)* guarderías y prestaciones sociales. En estos cinco sistemas se pretende alcanzar los objetivos de la seguridad social, que son descritos en la exposición de motivos de la ley original, como: asegurar la existencia de los trabajadores, su capacidad contributiva y la tranquilidad de la familia.

Para que ello se alcance es importante un régimen obligatorio que no deje la opción a beneficiarios o sujetos vinculados de incorporarse y de cubrir sus compromisos, por tanto, la obligatoriedad se justifica por la estabilidad y certeza, pero primordialmente por tratarse de un servicio público de interés social.

La seguridad social tiene una constante evolución que requiere seguridad en el crecimiento, pero solidez en las estructuras vigentes, por ello los rasgos a destacar son los que ofrece la exposición de motivos del Decreto de 1973.

- a) Nuevas ramas de la seguridad social.
- b) Creación de seguros complementarios destinados, entre otros fines, a mejorar las prestaciones de los seguros generales de alcance nacional.
- c) Extensión del seguro social a la agricultura.
- d) Extensión de la seguridad social a los trabajadores independientes y a otros grupos de personas que todavía no se encuentran protegidos.
- e) Disminución de las condiciones legales de concesión de prestaciones, por medidas tendentes a hacerlas más flexibles.
- f) Adaptación a la elevación del costo de la vida o al incremento de los salarios, de las prestaciones en dinero, en particular de las pensiones, mediante la aplicación de ajustes automáticos o bien por disposiciones particulares.
- g) Mejoría de la asistencia para los enfermos a merced de las instituciones.

³ Véase Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971.

- h) Reforma de la organización y de la administración de la seguridad social, cuyo fin es simplificar, unificar o conferir mayor eficacia a las instituciones de seguridad social o a los regímenes de nueva creación.⁴

IV. CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL SON TRIBUTOS

Este tema adquiere vigencia con la tesis definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 4607/55, visible en las páginas 327 a 329 del Informe de su presidente al terminar el año de 1971. La misma establece lo siguiente:

El legislador ordinario en el artículo 135 de la Ley del Seguro Social dio el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deberían cubrir los patrones como parte de los recursos destinados a la seguridad social, considerando las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial. Puede estimarse como un cumplimiento de prestación del patrón en bien del trabajador, constituyendo en salario solidarizado o socializado que halle su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la carta magna. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a las partes con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta al Estado.

Los capitales constitutivos contenidos en el artículo 48 de la Ley del Seguro Social no tienen su origen en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución federal, sino que su fundamento se encuentra en el artículo 123, fracciones XIV y XXIV, de la propia Constitución... En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tiene ninguna relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y por ello no rigen para los citados capitales los principios de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales.

Aparentemente existe contradicción en los postulados de la jurisprudencia mencionada, porque la primera parte de la misma concluye en el sentido de

⁴ Huerta Maldonado, Miguel, *La Ley del Seguro Social y sus reformas*, México, 1971, p. 33.

que deben clasificarse como tributos; en cambio en el segundo habla de que no tienen el carácter de créditos fiscales.

Esta situación se debe en forma primordial a que no existe en nuestra legislación positiva una figura que regule correctamente las cuotas del seguro social.

Indiscutiblemente, por la simple clasificación que hace la Ley del Seguro Social, las cuotas obrero-patronales tienen el carácter de créditos fiscales, naturaleza que les ha sido reconocida por el entonces Tribunal Fiscal en la contradicción de sentencia dictada en los juicios 4155/56 y 3377/56, de fecha 2 de febrero de 1966. “Considerar lo contrario sería crear una confusión en la aplicación de las normas que regulan la seguridad social, máxime que la actual legislación insiste en el artículo 267 en señalar que el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen el carácter de fiscal y en el artículo siguiente concluye que el Instituto es un organismo fiscal autónomo”.

V. EL HECHO GENERADOR DE LAS APORTACIONES AL INFONAVIT

El 24 de febrero de 1972 se reformó la fracción II del apartado A del artículo 123 constitucional para establecer que todas las empresas se encuentran obligadas a proporcionar a sus trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas y esta obligación se cumple mediante las aportaciones que las empresas efectúen a un fondo nacional de la vivienda que permita un sistema de financiamiento donde se otorgue a los trabajadores créditos baratos y suficientes que les permita adquirir en propiedad tales habitaciones.

Como la exposición de motivos de esta iniciativa lo señala, el sistema se apoya en la relación obrero-patronal, pero adicionado con un sistema amplio de solidaridad social por medio de la participación solidarizada de todos los patrones para la integración del fondo nacional de la vivienda.

La Ley Federal del Trabajo, en su artículo 136, señaló en 1972 que las empresas deberán aportar al fondo el 5% de los salarios ordinarios de los trabajadores a su servicio, disposición que se reformó el 7 de enero de 1982 para aclarar que este porcentaje se aportará sobre los salarios integrados de los trabajadores a su servicio, el cual se complementa con la modificación que también sufrió el artículo 143 de la Ley Federal citada, precepto que señala en la

parte que interesa que el salario a que se refiere el artículo 136 se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria y las gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios.

Nuevamente, la relación laboral constituye el origen para que se desarrolle automáticamente la obligación empresarial de aportar un porcentaje sobre el salario integrado al sistema del fondo nacional de la vivienda, lo cual queda comprendido dentro del contexto de las obligaciones de control y de pago que menciona el artículo 29 de la Ley del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, lo que se ratificó en 1996 con las adecuaciones a este ordenamiento.

En nuestro país las aportaciones de seguridad social tienen un sistema que incide básicamente en la solidaridad social del empleador, en tanto que en otros países, los trabajadores tienen la carga fiscal de cubrir las contribuciones reseñadas, no obstante que se desprenda de los esquemas de seguridad social de la relación laboral, como sucede en la sección 2601 del *Federal Revenue System*.⁵

En otras ocasiones, la seguridad social establece que el hecho generador se presenta en un régimen obligatorio cuando la actividad se realiza por pertenecer a una colectividad y obtener un ingreso en forma independiente, como sucede en los Reales Decretos de la Seguridad Social Española núm. 2.504 del 24 de octubre de 1980, que se refieren a las personas que trabajan en forma autónoma.⁶

VI. MATERIA GENERADORA DE LOS SISTEMAS DE AHORRO PARA EL RETIRO

A reserva de que se estudien en otro apartado de esta obra las implicaciones de los sistemas de ahorro para el retiro, debemos mencionar que la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (Consar) es sólo un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se

⁵ *Federal Tax Course*, Commerce Clearing House in Chicago, Illinois, 1986, p. 2529.

⁶ Olea, Manuel Alonso, *Derecho procesal administrativo*, México, Porrúa, 1959, p. 337.

encarga de regular, supervisar y vigilar a las afores, como lo establece el artículo 2o. de la ley de la materia.

Por consecuencia, su función no es de carácter fiscal autónomo y las aportaciones del seguro de retiro, cesantía, vejez y vivienda son administradas por los institutos de seguridad social atinentes, y en caso de que esta Comisión detecte irregularidades en el cumplimiento de la ley, deberá remitir el caso a dichos institutos, por ser ellos los entes encargados de fijar en cantidad líquida los créditos fiscales y, en su caso, hacer valer el procedimiento económico coactivo.

Por tanto, la materia generadora de las aportaciones del sistema de ahorro para el retiro se apoya en la relación laboral y sus equiparables descritas en el artículo 12 de la Ley del Seguro Social. En principio, el IMSS es la autoridad administradora de estos gravámenes y la Consar sólo será una autoridad virtual en tanto fiscaliza a las entidades participantes en el sistema de ahorro para el retiro.

VII. OTROS HECHOS GENERADORES EN SEGURIDAD SOCIAL

Existen hechos generadores de créditos fiscales que son atípicos y propios de la legislación de seguridad social. En primer término tenemos los capitales constitutivos, que se presentan por la omisión en el cumplimiento de obligaciones de la ley y los cuales no son sanciones, sino indemnizaciones especiales que exigen los institutos de seguridad social por el desfinanciamiento en la cobertura y protección exigibles por los trabajadores y no reportados por los patrones.

Este crédito nace de esquemas actuariales y se convierte por disposición de ley en resarcimiento de compromisos generados por la institución, no sólo de gastos realizados sino de prestaciones futuras exigibles.

Por tanto, el hecho generador no sólo es la irregularidad en el cumplimiento, sino la prestación exigida y devengada por los derechohabientes.

En los supuestos de ley, la falta de oportunidad da origen al crédito, lo que se identifica con la sanción más que con el valor actuarial, por lo que este tipo de créditos se encuentra indebidamente catalogado en la ley; máxime que se permiten multas onerosas e inclusive la tipicidad de delitos por defraudación; por tanto, la clasificación que hacen diversos numerales de la Ley del Seguro

Social, como el artículo 77, deberían ser replanteados a la luz de las nuevas alternativas del organismo fiscal autónomo.

Los artículos 15 A y 290 establecen una responsabilidad solidaria de aquellas personas que sin ser patronos, responden de aportaciones de un tercero; esto se refiere a un compromiso dispuesto por el legislador al que se beneficia de las actividades de una persona contratada por un intermediario o por el dueño del negocio que con anterioridad lo tenía como trabajador y por sustitución patronal cubre las deudas del enajenante.

Las personas que sin tener el carácter de trabajadores se aprovechan de prestaciones o reciben beneficios equivalentes, además de configurar el fraude descrito en el artículo 314 de la Ley del Seguro Social, también deberán reintegrar todos los gastos generados y se exigirán como créditos fiscales.

VIII. CARACTERÍSTICAS DE LOS ORGANISMOS FISCALES AUTÓNOMOS

El término “organismo fiscal autónomo” se empleó por primera ocasión en el decreto que reformó el artículo 135 de la Ley del Seguro Social que expidió el presidente Manuel Ávila Camacho en uso de las facultades extraordinarias de que gozaba, de fecha 4 de noviembre de 1994; no obstante la antigüedad que tiene el mismo, la doctrina y la jurisprudencia lo han abandonado, puesto que ha sido poco explorado en sus condiciones de esencia y especialmente en los atributos de que se encuentra revestido.

Inicialmente, deberá señalarse que todo hecho generador de crédito fiscal conduce a una relación jurídica tributaria que como cualquier obligación de carácter jurídico tiene como elementos un sujeto activo que puede exigir el cumplimiento de la prestación, otro sujeto pasivo obligado a cumplir dicha prestación y el objeto de la misma, que será la referida prestación, la cual se puede presentar en una obligación de dar, hacer, no hacer o tolerar.

En materia tributaria las relaciones jurídicas más importantes son la principal, las accesorias y las formales, las cuales se desprenden de la misma por tratarse de obligaciones *ex lege* y en donde el sujeto pasivo tienen esta calidad por la simple realización del supuesto normativo; de acuerdo con la moderna terminología de las leyes fiscales, se convierte en contribuyente de un gravamen fiscal, siendo éste el origen de la relación principal y a la cual nos vamos a referir en este caso.

Al momento mismo en que se genera la responsabilidad del contribuyente, tienen frente a un ente acreedor que puede exigir el cumplimiento de la obligación, esto es, el pago. Normalmente el sujeto activo es una autoridad revestida de plenas atribuciones y es el encargado de vigilar el cumplimiento de las leyes fiscales, así como de exigir la plena satisfacción del interés fiscal.

En ocasiones, debido al crecimiento del Estado y por la naturaleza de los gastos, se presentaron, especialmente en España, los llamados ingresos de parafiscalidad, que no figuraban en los presupuestos generales del Estado, que estaban afectados a un gasto directo y específico y eran recaudados por organismos distintos a los propiamente fiscales.

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

Por autoridad podemos considerar la que está legitimada en los términos del artículo 16 constitucional para afectar en la órbita de sus atribuciones la esfera jurídica de los particulares; disponen, pues, de la fuerza de la ley para mandar y ser obedecidas.

Precisamente por ese apoyo que les otorga la ley no pueden excederse en sus atribuciones, porque en este caso serán incompetentes, arbitrarias o autoridades *de facto*. De acuerdo con los principios constitucionales, las autoridades sólo están facultadas en todo aquello que la propia ley les señala, sin que puedan ampliar o modificar estas facultades.

Podemos concretar las características de los organismos fiscales autónomos en la siguiente forma:

- a) Son organismos distintos a las dependencias fiscales que tienen la calidad de receptores de créditos fiscales.
- b) Actúan de acuerdo con la ley a la realización de los fines legales, esto es, al cumplimiento de la norma.
- c) Por disposición legal son administradores de tributos.
- d) Al mismo tiempo necesitan satisfacer las necesidades públicas de carácter específico, por medio de los recursos que los particulares les provean.

- e) Por las razones apuntadas, se convierten en órganos de autoridad y sólo pueden realizar actuaciones dentro del marco legal.

Esta descripción de organismo fiscal autónomo tiene características peculiares en nuestro derecho positivo que le dan particularismo, porque no se origina en el derecho comparado en la forma y extensión a como existe en México, ya que en muchos países los servicios obligatorios de seguridad social se ofrecen y administran por dependencias del Ejecutivo central, y en otros existen organismos que en forma parcial ofrecen con autonomía estos servicios, como es el caso de Brasil, que tiene tres diferentes agencias para ofrecer servicios de seguridad social, que son:

- a) Instituto Nacional de Previdência Social, que se encarga de dar los beneficios económicos como ayudas sociales y pensiones.
- b) Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social, que se encarga de dar los servicios médicos hospitalarios y farmacéuticos.
- c) Instituto de Administração Financiera da Previdência Social, que se encarga de cobrar inclusive por medios coactivos las contribuciones y los fondos relativos a la seguridad social y a distribuir los recursos a las agencias respectivas de acuerdo con los presupuestos aprobados; estos tres organismos pertenecen al Ministerio de la Seguridad Social.⁷

En nuestro país, los beneficios de la seguridad social se proporcionan y se administran en forma integral por organismos descentralizados de seguridad social, como son: Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, Instituto de Seguridad de las Fuerzas Armadas, así como algunos otros de carácter regional; sólo a dos de estos organismos (el IMSS y el Infonavit) el legislador los dotó de características adicionales y particulares al convertirlos en órganos de autoridad que en forma independiente a la administración central se encargan de administrar y recaudar, inclusive en la vía coactiva, las aportaciones de seguridad social; esta calificación se originó en fines programáticos del legislador, cuando se trata de institutos que obtienen los recursos en forma primordial de los particu-

⁷ Grebler, Eduardo, *National Report XXXVIII International*, IFA, 1984, cahier, p. 252.

lares, ya que respecto a los que ofrecen servicios a servidores públicos, el Estado se encarga de suministrar los recursos por la vía presupuestaria y lógicamente no coactiva.

Consideramos que lo anterior es una etapa en el crecimiento de la seguridad social porque lo más noble es que la misma abarque a toda la población en forma integral para financiar los diversos servicios de seguridad social.

Situación especial se presenta en la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, porque si bien se trata de un organismo desconcentrado, encargado de vigilar a las administradoras de los fondos para el retiro, también es necesario recalcar que es una institución que ofrece seguridad y apoyo a los trabajadores en su definición de pensiones.

El esquema de organismo fiscal autónomo es una de las formas en que el Estado moderno responde a la eficacia de la seguridad social, no obstante que en diversos países esta misma eficacia se presenta en la propia esfera de la administración pública. En otros países, como es el caso de Costa de Marfil, las cajas nacionales de previsión social cambian de régimen por instituciones de seguridad social de derecho privado, y una de sus funciones es “percibir las cotizaciones y entregar las prestaciones inherentes a los diversos regímenes y a cada una de sus ramas”.⁸

De esta forma se puede advertir que los organismos fiscales autónomos son medios para la correcta administración de las contribuciones de seguridad social. Al estar vinculados exclusivamente a un instituto de seguridad social, ello no les permite que apoyen a otras entidades que posean naturaleza similar o a otras autoridades vinculadas a la seguridad social, como podría ser el caso del apoyo que puedan prestar autoridades locales a los trabajadores independientes que tengan interés en servicios de seguridad social. Para buscar la protección social de trabajadores independientes es necesario que las autoridades de seguridad social se vinculen con municipios y órganos estatales que de manera conjunta administren y recauden gravámenes federales por coordinación y contribuciones de seguridad social.

En caso de que lo anterior no se juzgue adecuado, entonces nuestra sugerencia sería en el sentido de constituir un sistema de administración tributaria, dedicado de manera exclusiva a la seguridad social.

⁸ Asociación Internacional de la Seguridad Social, *Tendencias de la seguridad social*, núm. 1-2001, p. 3.

IX. NATURALEZA JURÍDICA DEL IMSS

A raíz de la modificación que sufrió la original Ley del Seguro Social, el organismo denominado Instituto Mexicano del Seguro Social se convirtió en organismo fiscal autónomo, en cuyo caso adquirió una doble naturaleza que debe ser analizada.

En primer término, el citado Instituto, para la organización y administración de los servicios de seguridad social, adquiere la calidad de organismo descentralizado por servicios y al mismo tiempo para determinar, cuantificar, liquidar y recaudar adeudos fiscales se reviste de las cualidades antes citadas de organismo fiscal autónomo. Esto inclusive se desprendía de los artículos 2o. y 135 de la Ley del Seguro Social. Para buscar la protección social de los trabajadores independientes es necesario que las autoridades de seguridad social se vinculen con municipios y órganos estatales que de manera conjunta administren y recauden gravámenes federales por coordinación y contribuciones de seguridad social.

En caso de que lo anterior no se juzgue adecuado, entonces nuestra sugerencia sería en el sentido de constituir un sistema de administración tributaria dedicado de manera exclusiva a la seguridad social.

Andrés Serra Rojas manifiesta que la descentralización por servicio “es un modo de organización administrativa mediante la cual se crea el régimen jurídico de una persona de derecho público, con una competencia limitada a sus fines específicos y especializada para atender determinadas actividades de interés general, por medio de procedimientos técnicos”.⁹

Por su parte, el artículo 14 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales define a los organismos descentralizados como: “las personas jurídicas creadas conforme a lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal cuyo objeto sea: *a*) la realización de actividades correspondientes a las áreas estratégicas o prioritarias; *b*) la prestación de un servicio público o social, o *c*) la obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social”; asimismo, el artículo 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal define a los organismos descentralizados como: “las en-

⁹ Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, México, Manuel Porrúa, 1968, p. 622.

tidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten”.

Los elementos para la creación y extinción de organismos descentralizados los encontramos en el artículo 15 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, entre los que destacan de manera principal los siguientes:

- 1) La denominación del organismo.
- 2) El domicilio legal.
- 3) El objeto del organismo conforme a lo señalado en el artículo 14 de esta ley.
- 4) Las aportaciones y fuentes de recursos para integrar su patrimonio, así como aquellas que se determinen para su incremento.
- 5) La manera de integrar el órgano de gobierno y de designar al director general, así como a los servidores públicos en las dos jerarquías inferiores a éste.
- 6) Las facultades y obligaciones del órgano de gobierno, señalando cuáles de dichas facultades son indelegables.
- 7) Las facultades y obligaciones del director general, quien tendrá la representación legal del organismo.
- 8) Sus órganos de vigilancia, así como sus facultades.
- 9) El régimen laboral a que se sujetarán las relaciones de trabajo.

El órgano de gobierno deberá expedir el estatuto orgánico en el que se establezcan las bases de organización, así como las facultades y funciones que correspondan a las distintas áreas que integren el organismo.

El estatuto orgánico deberá inscribirse en el Registro Público de Organismos Descentralizados.

En la extinción de los organismos deberán observarse las mismas formalidades establecidas para su creación, debiendo la ley o decreto respectivo fijar la forma y términos de su extinción y liquidación.

La disolución, extinción o liquidación de algún organismo descentralizado procederá cuando deje de cumplir con sus fines u objetivos, o su funcionamiento no resulte ya conveniente desde el punto de vista de la economía na-

cional o del interés público en términos del artículo 16 de la multicitada Ley Federal de las Entidades Paraestatales.

Dicha ley establece, respectivamente, en sus artículos 17-23, a quién compete la administración de los organismos descentralizados y la integración del órgano de gobierno; la designación del director general y sus facultades; así como las reglas para el acreditamiento de su personalidad y facultades.¹⁰

Prácticamente, los organismos descentralizados son personas morales que se constituyen con base en una ley con un patrimonio y que tienen por finalidad la explotación de bienes o recursos propiedad de la nación para el desarrollo de actividades científicas o tecnológicas y comúnmente la prestación de servicios públicos o sociales.

Dentro de este esquema se hace necesario, como se observa, que la atención del servicio sea con características técnicas y que las disposiciones legales regulen la actividad de los funcionarios encargados del servicio y que exista un sistema de control y revisión de los actos de este organismo por medio de las dependencias del Ejecutivo Federal.

A través del sistema de descentralización por servicios se consigue el máximo aprovechamiento de los recursos con personal calificado, y lo más importante es que se presta un servicio público de mejor calidad por la especialización que el mismo reviste.

El Instituto Mexicano del Seguro Social va a proporcionar el servicio público de carácter nacional de la seguridad social, y para ello cuenta con la estructura administrativa y coordinada por sus órganos, que son, en los términos del artículo 257, los siguientes:

- a) La Asamblea General.
- b) El Consejo Técnico.
- c) La Comisión de Vigilancia, y
- d) La Dirección General.

La Ley del Seguro Social, publicada el 21 de diciembre de 1995, señala en su artículo 3o. que la realización de la seguridad social se encuentra a cargo de entidades públicas y organismos descentralizados; por su parte, el artículo 5o.

¹⁰ *Diario Oficial de la Federación* del 14 de mayo de 1986.

señala que el seguro social estará concentrado en el organismo descentralizado denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene simultáneamente el carácter de fiscal autónomo.

Con ello se pretende distinguir la protección que debe tener cualquier persona por residir en México, y el segundo numeral busca destacar un específico régimen de seguro social que se constriñe a las personas que adquieren el carácter de derechohabientes por cumplir los requisitos de ley.

Las diversas dependencias del propio organismo que dependen de la citada Dirección son las encargadas primordialmente de proporcionar los servicios de seguridad social que la ley les encomienda.

Los cuadros técnicos del personal que orgánicamente está estructurado para la realización de este servicio de seguridad social se efectúan por medio del Consejo Técnico a través de los reglamentos interiores, instructivos o acuerdos específicos de nombramiento, todo ello se hace con apoyo en los artículos 251, fracciones VII y VIII, y 264, fracciones I, II y IX de la Ley del Seguro Social.

Pero el IMSS no sólo es un organismo descentralizado encargado de proporcionar el servicio público de seguridad social, además tiene otra cualidad que la misma ley le señala y que ha sido mencionada líneas arriba, que es la de ser organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar créditos fiscales, dar bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos para después aplicarlos a los fines para los cuales ha sido creado.

A este organismo fiscal autónomo se le ha atribuido por la Suprema Corte de Justicia carácter de autoridad, con las características que ello representa. Así tenemos la siguiente jurisprudencia:

A partir de la reforma del artículo 135 de la Ley del Seguro Social, que establece la facultad del Instituto Mexicano del Seguro Social para determinar el monto de las aportaciones obrero patronales que deben cubrirse para atender los servicios que presta, es de estimarse que el propio Instituto actúa como organismo fiscal autónomo y que, por tanto, tiene el carácter de autoridad para los efectos del amparo que contra él se interponga (*Apéndice de jurisprudencia*, 1917-1967, Segunda Sala, p. 290).

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

organismo para prestar el servicio público de seguridad social; no obstante que se trate de la misma institución, su estructura legal debe ser muy diáfana y clara para evitar problemas de constitucionalidad.

El Instituto es el primer organismo que contempla una organización tripartita que ha sido reconocida por su diálogo y métodos de consenso, ya que si bien el artículo 5o. de la Ley de las Entidades Paraestatales establece que el IMSS se sujetará a este ordenamiento, siempre y cuando no se oponga a sus normas particulares, por lo que forma parte de la administración pública federal, por otra parte los órganos de gobierno se estructuran con representantes de los trabajadores, patrones y gobierno.

Este modelo de administración ha sido exitoso y se consideró como ejemplo para posteriores instituciones sociales; por ende, la participación del Ejecutivo Federal es compartir la responsabilidad en estos órganos y proponer a su director general.

Inclusive esta situación la anotó en forma pragmática Manuel Urista Doria al señalar: “La Ley del Seguro Social adopta un sistema mixto para la designación de los funcionarios del Instituto. En algunos interviene la administración pública central y en otros es el propio Instituto quien los designa directamente”.

Cada vez se evita la confusión que existía para que el organismo tomara las funciones de organismo descentralizado con las de fiscal autónomo, toda vez que las atribuciones respectivas para configurar dependencias encargadas de proporcionar el servicio público de seguridad social, las quisieron extender para configurar atribuciones para generar órganos de autoridad.

El Consejo Técnico, no obstante ser la máxima autoridad administrativa del Instituto, no puede proveer en la esfera administrativa el estricto cumplimiento de las leyes, como lo dispone la fracción I del artículo 89 constitucional, ya que esta facultad sólo le está reservada al titular del Ejecutivo Federal. Conforme a la ley vigente, a partir del segundo semestre de 1997 se han publicado diversos reglamentos administrativos por parte del titular del Ejecutivo Federal y en ellos se definen las autoridades fiscales, con lo que la situación descrita se ha revertido.

De lo anterior se desprende que si el IMSS tiene la calidad de autoridad debe circunscribir sus actos a la esfera de legalidad que se desprenda de los artículos 14 y 16 constitucionales, y sólo el titular del Ejecutivo puede regla-

mentariamente crear las dependencias que van a encargarse de la determinación, liquidación y cobro de adeudos fiscales, sin que el Consejo Técnico pueda alcanzar estas atribuciones, ya que las mismas no se presentan por la descentralización, sino por ser un organismo fiscal autónomo.

El IMSS tiene atribuciones de índole tributaria descritas en los artículos 251 y siguientes de la ley de la materia, para efectuar labores de verificación, inspección, señalamiento de hecho generador y determinación de adeudos, y en este caso tendrá que sujetarse a los lineamientos que la misma ley establece o, en su defecto, a las disposiciones fiscales correspondientes y en especial al Código Fiscal de la Federación

El IMSS no puede sustraerse de la órbita fiscal porque la misma está implícita en toda su estructura financiera y desarrollo económico, y en esas condiciones los principios que prevalecen en la materia tributaria le son totalmente aplicables en lo concerniente; de tal suerte que no es factible que involucre las normas que se refieran a esta materia con las que se refieren a la prestación de servicios de carácter público de seguridad social; ello crea confusión y especialmente ilegalidad.

Asimismo, el Consejo Técnico no puede dictar criterios generales que desborden el marco legal, ya que lo único que puede hacer es aclarar las disposiciones correspondientes por vía similar a las circulares administrativas.

Así lo ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el caso siguiente:

Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social. Sus facultades conforme a lo dispuesto por el artículo 107, fracción VIII, de la anterior Ley del Seguro Social y de la vigente, únicamente autoriza al Instituto para organizar administrativamente sus dependencias.

No es cierto que la atribución que el legislador confirió al Instituto Mexicano del Seguro Social en el artículo 107, fracción VIII, de la anterior Ley del Seguro Social y 240 de la vigente, de organizar sus dependencias y fijar la estructura y funcionamiento de las mismas, que por efecto de lo dispuesto en los artículos 117, fracción IX, y 253, fracción XIV, correspondía y corresponde al Consejo Técnico, tenga el alcance de facultar a dicho Consejo para otorgar una atribución como la de liquidar y recaudar cuotas que la ley le confiere, ya que únicamente autoriza al Instituto para organizar administrativamente sus dependencias y para fijar su estructura y funcionamiento,

como entidades meramente auxiliares de los órganos superiores. Estimar lo contrario significaría, amén de interpretar la ley en donde por claridad no es permitido hacerlo, autorizar, en un sistema de derecho como el nuestro en el que rigen a título de garantías individuales la seguridad jurídica y la legalidad, entre otras, el que pudiera afectarse la esfera jurídica de la persona por actos de autoridades no facultadas expresamente por la ley para realizarlos, cuando es principio general de derecho que, en salvaguarda de dichas garantías, la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley autoriza.

Revisión fiscal 59/81. Playa Sol Vallarta, S. A., 4 de octubre de 1982. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Revisión fiscal 327/82. Banco Capitalizador de Monterrey, S. A., 25 de octubre de 1984. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Eduardo Langle Martínez. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Revisión fiscal 9/82. Compañía Constructora La Joya de Acapulco, S. A., 13 de marzo de 1985. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Manuel Gutiérrez de Velazco.

Revisión fiscal 58/83. Landa y Rubio Industrial, S. A., 15 de abril de 1985. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Atanasio González Martínez.

Revisión fiscal 59/83. Landa y Rubio Industrial, S. A., 22 de mayo de 1985. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Carlos de Silva Nava. Ponente: Atanasio González Martínez.¹¹

De la anterior transcripción se colige que el Consejo Técnico puede con su máxima jerarquía establecer los referidos reglamentos inferiores de trabajo para que el personal administrativo, técnico y personal del organismo realice mejor sus funciones; dentro de esta esfera de atribuciones no puede crear órganos de autoridad, porque los mismos no pueden quedar ubicados en estos ordenamientos, pues en este caso se estaría dotando de atribuciones a un órgano del Instituto para afectar la esfera de atribuciones de los particulares que son totalmente ajenos al vínculo laboral. Menos aún podría establecer este tipo de órganos de autoridad por medio de acuerdos aislados que estarían apoyados en la disposición que permite establecer reglamentos interiores de trabajo.

La legislación actual ha corregido situaciones de inexactitud jurídica que prevalecían en reglamentos derivados de los órganos de gobierno de la insti-

¹¹ *Informe del presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, Segunda Sala, 1985, pp. 7 y 8.

tución, toda vez que los actuales ordenamientos son expedidos por el titular del Ejecutivo Federal, sólo que deberá ajustarse el amplio espectro legal que menciona el artículo 251 de la Ley del Seguro Social, en virtud de que establece facultades que son de organismo descentralizado, pero derivan en su función de órgano de autoridad; tal sería el caso de la fracción VIII, que le permite establecer y organizar sus dependencias.

Lo anterior es necesario aclararlo para evitar confusiones en los tribunales, como es el caso del Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, donde se determinó que: "...si en el caso resulta que se pretende hacer efectiva la fianza que garantiza el pago de cuotas obrero patronales".

Si se disciernen desde la ley las dos grandes atribuciones, el acercamiento a los principios tributarios de las contribuciones se cumplirán de mejor forma.

X. EL INFONAVIT ES UN ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO

Otro organismo que surgió con implicaciones similares a las del Instituto Mexicano del Seguro Social es el llamado Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, que por ser de fecha más reciente aceptó las indicaciones que el seguro social le señaló. Así se creó el Infonavit por ley publicada el 24 de abril de 1972, para encargarlo de administrar los recursos del fondo de la vivienda, operar el sistema de financiamiento para dotar a los trabajadores de un crédito barato y coordinar y financiar programas para la construcción de habitaciones.

La reforma constituye un reforzamiento directo al Instituto, con el fin de que se convierta en forma absoluta en autoridad administradora de contribuciones fiscales, prácticamente sin intervención de otra autoridad, como anteriormente funcionaba, de tal suerte que podrá definir, recaudar, fiscalizar e inclusive definir sanciones para los patrones incumplidos.

El referido numeral se ha convertido en la columna vertebral del régimen fiscal del organismo, por la necesidad de dotarlo de plena eficacia legal; por esta razón, además del cambio citado del 24 de febrero de 1992, se han llevado a cabo otras reformas: del 22 de julio de 1994 y 6 de enero de 1997.

Estas atribuciones se pueden resumir de la siguiente forma:

- a) Determinar en caso de incumplimiento las aportaciones, los descuentos por amortización de adeudos, los créditos accesorios, como recargos y actualizaciones, y en su caso requerir el pago.
- b) Practicar visitas domiciliarias y auditorías.
- c) Revisar dictámenes y solicitar documentación comprobatoria.
- d) Coordinarse con autoridades hacendarias y de seguridad social para la administración de contribuciones de seguridad social.
- e) Recibir de autoridades receptoras de contribuciones de seguridad social el importe de la subcuenta de vivienda y las amortizaciones de créditos.
- f) Acreditar la subcuenta de vivienda, con pagos patronales y remanentes distribuibles.
- g) Solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cobro forzoso; lo cual también se puede efectuar por las oficinas para cobros del seguro social.
- h) Solicitar garantías.
- i) Autorizar devoluciones y compensaciones.
- j) Tramitar y resolver recursos administrativos.
- k) Determinar la existencia de la relación laboral y en su caso de la sustitución patronal.
- l) Estimar cuotas.
- m) Dictaminar sobre solicitudes de prescripción y caducidad.
- n) Sancionar de manera indistinta con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los casos de omisiones e infracciones a las disposiciones atinentes a las aportaciones patronales.

Estas últimas facultades han tenido cambios importantes, toda vez que inicialmente el Reglamento de sanciones administrativas del 23 de septiembre de 1984 autorizaba a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social a dictaminar e imponer sanciones; sólo que la misma no ejerció dichas atribuciones y por esa razón de remitieron a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sólo que lo complejo del trámite generó que la prerrogativa fuera compartida.

La reforma de la Ley del Seguro Social del 20 de diciembre de 2001 pretende integrar al IMSS como organismo fiscal autónomo, en un contexto mucho más amplio a la acepción que hace años presenta la ley. Por ello, la exposición de motivos del Decreto referido expresa lo siguiente:

...el texto vigente de la Ley se ha limitado a apuntar que el Instituto tendrá carácter de organismo fiscal autónomo... Ello ha permitido que el Instituto recaude de manera directa y eficiente las aportaciones de seguridad social consignadas en la ley, para cubrir los costos de este servicio público. Sin embargo, ese señalamiento no ha sido suficiente para definir e integrar el régimen de operación fiscal del Instituto, lo que ha provocado que con interpretaciones de su Consejo Técnico se hayan ido definiendo las características que constituyen en la práctica, el carácter de organismo fiscal autónomo... En el nuevo capítulo, se somete a consideración de esa Soberanía, la conveniencia de definir que en su carácter de organismo fiscal autónomo, el Instituto se sujetará exclusivamente al régimen que establece la Ley de su creación, ejerciendo las atribuciones que la misma le confiere de manera ejecutiva con autonomía de gestión y técnica, no solamente en el ámbito de la recaudación y administración de las contribuciones que le corresponden, sino también en lo relativo al régimen de presupuestación, gasto y contabilidad de los recursos que en tal concepto reciba y administre.

El legislador autorizó la autonomía de gestión a cambio de las reservas financieras que garanticen los servicios de seguridad social; pero esta independencia es bajo un criterio más allá de lo fiscal, el cual se presenta “sólo lo que es del *fiscum*”, que se refiere a la recaudación de contribuciones; en tanto que el gasto público pertenece al derecho financiero del Estado, razón por la cual el IMSS, más que organismo fiscal autónomo, adquiere la calidad de organismo financiero autónomo, mismo que debe ser soportado en el marco constitucional.

El Estatuto Orgánico del Infonavit del 22 de diciembre de 1998 establece con mayor claridad la distinción aludida; así, el artículo 15 del ordenamiento referido menciona que el subdirector jurídico y de fiscalización tendrá, entre otras funciones, las siguientes: ejercer las atribuciones que corresponden al Instituto en su carácter de organismo fiscal autónomo, conforme a lo dispuesto por los artículos 23, 30 y 55 de su Ley y en los términos que establezcan los reglamentos internos del Instituto en materia de facultades como organismo fiscal autónomo y el de imposición de multas por infracción a las disposiciones de la ley, publicados en el *Diario Oficial de la Federación* el 24 de marzo de 1998.

El Infonavit ha tenido que adecuar su estructura fiscal de manera coyuntural a las atribuciones que le han venido delegado los órganos de la administra-

ción pública; hasta llegar a las reformas del 6 de enero de 1997, que después se reforzaron en el Estatuto Orgánico.

Hasta la fecha actual el organismo no puede alcanzar una verdadera situación autónoma, ya que la administración se soporta en el sistema único de autodeterminación implementado por el IMSS, lo cual no es malo si se considera la eficiencia que se ha obtenido en la recaudación con la ventaja de la simplificación tributaria.

No sería inadecuado que todos los organismos que participan en la seguridad social se dedicaran al servicio público inherente a sus propios fines y se configurara un servicio de administración tributaria especializado en seguridad social, que de manera autónoma vigilara la eficacia hacendaria y ofreciera este servicio a todos los entes cuyo hecho generador fuese la nómina, incluyendo el impuesto sobre productos del trabajo.

No podemos desconocer que el Infonavit tiene una triple función que se desprende de los artículos 2o., 30 y 43 de la Ley de la materia, donde se describe como organismo descentralizado, organismo fiscal autónomo y de manera adicional se encarga de administrar los recursos del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, el cual se enuncia en la fracción XII del apartado A del artículo 123 constitucional, sólo que la separación de los recursos que son de la subcuenta de vivienda, para configurar el monto constitutivo de las pensiones y el soporte para la primera amortización de los créditos de vivienda, se aclaró en la reforma del 6 de enero de 1997.

XI. SITUACIÓN DE EXCEPCIÓN (CON SAR)

La Comisión Nacional de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, denominada Consar, es un organismo desconcentrado encargado por ley de vigilar el debido cumplimiento de la normatividad atinente a los sistemas de ahorro para el retiro, y a las empresas participantes en la administración de estas cuentas.

Este órgano es autoridad de seguridad social porque participa en los sistemas de pensiones y en el mejor manejo de las cuentas de ahorro para el retiro. Sólo que esta Comisión no tiene atributos de autoridad fiscal y su funcionamiento se estudia en el capítulo respectivo.

XII. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES

Las aportaciones de seguridad social han tenido una evolución de carácter laboral y en muchas ocasiones de tipo mercantil que han afectado sensiblemente a las instituciones de seguridad social, por los graves deterioros en la cobranza y en la administración de los servicios de seguridad social.

México se enfrentó a estas dificultades en el origen del IMSS, por haberse calificado estas aportaciones con el carácter de títulos de crédito, donde se tenía que acudir a tribunales de fuero común a requerir su pago.

Así, el organismo suspendió servicios de salud en 1945 por este motivo, de tal suerte que el presidente Manuel Ávila Camacho, con las medidas que gozaba en ese momento, expidió un decreto que calificara a las cuotas obreiro-patronales con carácter de créditos fiscales.

Ello provocó una irrupción en el mundo tributario en las estructuras de seguridad social que condujeron a una evaluación paulatina durante 60 años para que adquiriera plena naturaleza fiscal, no solamente en su definición, sino también en su contenido.

Es tan importante esta respuesta que varios países intentan copiar el sistema y no lo han podido realizar con la eficacia requerida; en cambio, en nuestro país la Coordinación de Cobranza y Afiliación del IMSS reporta una recaudación del 96% del monto generado.

La cobertura fiscal a la institución de seguridad social le ha permitido trascender y ser un pilar para su financiamiento.

Si esta respuesta se llevara al mismo nivel en la eficacia del servicio, la seguridad social mexicana sería ejemplo mundial.

Por esta razón consideramos trascendente establecer el entorno jurídico tributario de estas contribuciones.

XIII. BIBLIOGRAFÍA

- ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL, *Tendencias de la seguridad social*, núm. 1-2001.
- BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971.

Diario Oficial de la Federación del 14 de mayo de 1986.

Federal Tax Course, Commerce Clearing House in Chicago, Illinois, 1986.

GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 15a. ed., México, Porrúa, 1983.

GREBLER, Eduardo, *National Report XXXVIII International*, IFA, 1984, cahier.

HUERTA MALDONADO, Miguel, *La Ley del Seguro Social y sus reformas*, México, 1971.

Informe del presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda Sala, 1985.

OLEA, Manuel Alonso, *Derecho procesal administrativo*, México, Porrúa, 1959.

SERRA ROJAS, A., *Derecho administrativo*, México, Manuel Porrúa, 1968. 