



**UNIVERSIDAD MICHOACANA
DE SAN NICOLAS DE HIDALGO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

**“REESTRUCTURACION DEL PLAN DE ESTUDIOS A NIVEL
BACHILLERATO DE LA MATERIA DE NOCIONES GENERALES
DE LEGISLACIÓN FISCAL EN LA UNIVERSIDAD
MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO”**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
MAESTRO EN FISCAL**

PRESENTA

C.P. SANDRA OLIVIA ESCOBAR GARCIA

**PRESIDENTE
DR. JOSE LUIS CHAVEZ CHAVEZ**

**SECRETARIO
MTRO. JOSE BECERRIL LEAL**

**VOCAL
M.F. CARLOS A.OCHOA LEON**

**VOCAL
LIC. Y M.F. DOMINGO RUIZ LOPEZ**

**VOCAL
DR. JAVIER CHAVEZ FERREIRO**

MORELIA MICHOACAN DICIEMBRE 2007.



DEDICATORIAS

A MIS PADRES, RODOLFO ESCOBAR ACOSTA Y MARIA ENGRACIA GARCIA GARCIA, A QUIENES AGRADEZCO POR SU APOYO INCONDICIONAL Y POR HABERME FORMADO COMO PERSONA CAPAZ, YA QUE SU EJEMPLO HA SIGNIFICADO UN FUERTE IMPULSO EN MI VIDA PROFESIONAL.

A MI HIJA, SILVANA POR QUE SU EXISTENCIA ES MI MAYOR ALICIENTE.

A OMAR, YA QUE SU APOYO ES UN ESTIMULO A MI SUPERACION.

A MIS HERMANOS: HILDA, RODOLFO Y JUAN CARLOS; ASI COMO A MIS SOBRINOS: ANA PAULA Y RODOLFITO, POR SU CARIÑO INCONDICIONAL, A QUIENES DESEO EL MAYOR DE LOS EXITOS EN SUS VIDAS.

AGRADECIMIENTOS

A NUESTRA CASA DE ESTUDIOS:

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO, POR DARME LA OPORTUNIDAD DE OBTENER LOS CONOCIMIENTOS NECESARIOS PARA EL DESARROLLO DE MI CARRERA PROFESIONAL.

A MIS MAESTROS:

POR TODOS LOS ESFUERZOS QUE REALIZARON PARA TRANSMITIR SUS CONOCIMIENTOS.

A LA FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

POR LA ENSEÑANZA ADQUIRIDA DENTRO DE SUS AULAS.

Y POR SUPUESTO, A MIS SINODALES Y ASESOR DE TESIS, DR. JOSE LUIS CHAVEZ CHAVEZ, POR SU ASESORIA Y CONOCIMIENTOS TRANSMITIDOS.

DIAGRAMA DEL PROCESO DE INVESTIGACION CUALITATIVA

TEMA:

“REESTRUCTURACION DEL PLAN DE ESTUDIOS A NIVEL BACHILLERATO DE LA MATERIA DE NOCIONES GENERALES DE LEGISLACION FISCAL EN LA UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO”

LUGAR DEL ESTUDIO:

“BACHILLERATO ECONOMICO-ADMINISTRATIVO DE LA ESCUELA PREPARATORIA “JOSE MA. MORELOS Y PAVON” DEPENDIENTE DE LA U.M.S.N.H

ELECCION DE PARTICIPANTES:

-EXALUMNOS DEL BACHILLERATO, LOS CUALES YA SE ENCUENTRAN EN EL NIVEL DE LICENCIATURA EN LA FACULTAD DE CONTABILIDAD Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS.

-ALUMNOS DE LA ESCUELA PREPARATORIA “JOSE MA. MORELOS Y PAVON” DEL SEXTO SEMESTRE DEL BACHILLERATO ECONOMICO, LOS CUALES CURSAN LA MATERIA DE NOCIONES GENERALES DE LEGISLACION FISCAL.

-PROFESORES DE LA INSTITUCION, Y DIRECTIVOS.

SELECCIÓN DE INSTRUMENTOS PARA RECOLECTAR DATOS:

*SESIONES DE GRUPOS

*CUESTIONARIOS ABIERTOS POR ESCRITO.

*REVISION DE ARCHIVOS

CONTENIDO

Índice	III
Resumen	IX
Introducción	XII
Abreviaturas y Acrónimos	XIV

CAPITULO I

ASPECTOS METODOLOGICOS

Objetivos de la Investigación.....	XV
Justificación	XVII
Alcance de la investigación	XVIII
Hipótesis.....	XIX
Planteamiento del problema	XX
Problematización	XXII

CAPITULO II

MARCO TEORICO

APUNTES DE TRABAJO DERIVADOS DEL INDICE TEMATICO PROPUESTO PARA LA MATERIA DE NOCIONES GENERALES DE LEGISLACION FISCAL EN EL NIVEL MEDIO SUPERIOR DE LA U.M.S.N.H.

PARTE 1.- ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1. PREHISTORIA	2
1.2. ROMA	3

1.3. EDAD MEDIA.....	4
1.4. MEXICO (antiguo, conquista y colonia)	5

PARTE 2

FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

2.1. NORMAS DE APLICACIÓN ESPECÍFICA EN MATERIA TRIBUTARIA	10
2.1.1. ARTÍCULO 31, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN IV. Principios esbozados en el art. en mención.....	11
2.1.2. ARTICULO 73, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIONES VII, VIII, XXIX-H Y XXIX. Facultad del Congreso para imponer contribuciones necesarias para cubrir el gasto publico.....	20
2.1.3. ARTÍCULO 74, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN IV. Facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, discutir y aprobar en su caso, el presupuesto de egresos.....	22
2.1.4. ARTÍCULO 115, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN IV. Manejo de la Hacienda Pública por el Municipio.....	24
2.1.5. ARTÍCULO 117, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIONES IV, V, VI, VII, Y IX. Limitaciones a los Estados.....	26
2.1.6. ARTÍCULO 118, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN I. Precepto limitativo de las facultades tributarias de los Estados.....	27
2.1.7. ARTICULO 131. Facultad de la Federación de gravar mercancía que se exporte o importe.....	28
2.1.8. ARTICULOS CONSTITUCIONALES RELACIONADOS CON LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.....	29
2.1.9. ARTICULOS CONSTITUCIONALES DERIVADOS DE LA ORGANIZACIÓN POLITICA DEL ESTADO MEXICANO.....	30
2.1.10. ARTICULOS CONSTITUCIONALES BASADOS EN CONSIDERACIONES ECONOMICAS.....	31

PARTE 3

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

3.1 CONCEPTO DE FINANZAS PÚBLICAS.....	32
3.2 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....	33
3.3 EL DERECHO FINANCIERO.....	37
3.4 EL DERECHO FISCAL.....	38
3.5 EL DERECHO TRIBUTARIO.....	41
3.6 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	43

- 3.6.1. LA LEY
- 3.6.2. DECRETOS LEY
- 3.6.3. REGLAMENTOS
- 3.6.4. CIRCULARES
- 3.6.5. JURISPRUDENCIA.
- 3.6.6. TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

PARTE 4

AUTORIDADES FACULTADAS PARA LEGISLAR SOBRE MATERIA FISCAL

- 4.1. -POTESTAD Y COMPETENCIA TRIBUTARIA.....49
- 4.2. -CONGRESO DE LA UNIÓN.....50
- 4.3. -LA FEDERACIÓN.....52
- 4.4- LOS ESTADOS.....52
- 4.5. -LOS MUNICIPIOS.....53

PARTE 5

LOS INGRESOS DEL ESTADO (TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS)

- 5.1.- EL PATRIMONIO DEL ESTADO.....55
 - 5.1.1.- DEFINICIÓN
 - 5.1.2.- BIENES DE DOMINIO PÚBLICO DEL ESTADO.
 - 5.1.3.- BIENES DE DOMINIO PRIVADO DEL ESTADO.
 - 5.1.4.- MARCO CONSTITUCIONAL.
- 5.2.- ESTRUCTURA DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.....64
- 5.3- LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.....70
- 5.4.- LOS INGRESOS NO TRIBUTARIOS.....75
- 5.5.- PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION.77
- 5.6.-POLITICA ECONOMICA.....78
 - 5.6.1.- POLITICA MONETARIA
 - 5.6.2.- POLITICA FISCAL.

PARTE 6

ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

- 6.1. CONCEPTO82
- 6.2. CARACTERISTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES83
 - 6.2.1.- OBLIGACION PERSONAL

6.2.2.- APORTACIÓN PECUNIARIA	
6.2.3.- PARA EL GASTO PÚBLICO	
6.2.4.- PROPORCIONAL Y EQUITATIVA	
6.2.5.- ESTABLECIMIENTO SOLO A TRAVEZ DE UNA LEY	
6.3. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES	86
6.4. LOS IMPUESTOS	89
6.5. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.....	91
6.6. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS	96
6.6.1. IMPUESTOS DIRECTOS	
6.6.2. IMPUESTOS INDIRECTOS	

PARTE 7

ELEMENTOS PERSONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO AMINISTRATIVO

7.1. SUJETO ACTIVO.....	99
7.2. SUJETO PASIVO.....	100
7.3. RESPONSABLE SOLIDARIO	101
7.4. CAPACIDAD.....	102
7.5. DOMICILIO.....	103
7.6. OBJETO DEL GRAVAMEN.....	104
7.7. BASE.....	105
7.8. TASA.....	107
7.9. MONTO.....	108
7.10. FORMA, MEDIO Y FECHA DE PAGO.....	108
7.10.1.- DETERMINACION DE LOS PLAZOS FISCALES	
7.10.2.- DIAS Y HORAS HABILES	

PARTE 8

DE LA OBLIGACION FISCAL O TRIBUTARIA.

8.1. DIFERENCIA ENTRE LA RELACION JURIDICA-TRIBUTARIA Y LA OBLIGACION FISCAL.....	111
8.2. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL O TRIBUTARIA.....	112
8.3. DETERMINACION Y EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION FISCAL.....	115
8.4. EL CREDITO FISCAL.....	116

PARTE 9

FORMAS DE EXTINCION DE OBLIGACIONES FISCALES

9.1. EL PAGO.....	118
9.2.- LA COMPENSACION.....	120
9.3.- PRESCRIPCION	122
9.4. CADUCIDAD.....	123
9.5. CONDONACION.....	124

CAPITULO III

LA PREPARATORIA No. 3 “JOSE MARIA MORELOS Y PAVON”

Antecedentes Históricos	126
Valores	129
Misión y Visión al 2010	130
Diagnostico	
• Modelo Educativo	133
• Técnicas Pedagógicas.....	133
• Sistemas de Evaluación	134
• Plan de estudios	135
• Objetivos para el estudiante y para la sociedad	136
• Normatividad y Organización	137
Organigrama	139

CAPITULO IV

PROPUESTA DE MODIFICACION DE LA CURRICULA.

Currículo y Diseño Curricular.....	140
Corrientes Psicológicas que influyen en el Diseño Curricular.....	146
Modelos Curriculares	148
La Metodología Curricular	156

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

RESUMEN

Los adolescentes, estudiantes del bachillerato económico-administrativo de la ciudad de Morelia, en especial de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, (universidad pública autónoma) viven en nuestros días en medio de una civilización caracterizada por rápidos y complejos cambios a nivel de educación.

En sus inicios, las preparatorias dependientes de la U.M.S.N.H impartían el Plan de Estudios aprobado por el H. Consejo Universitario en 1962, a iniciativa del Rector Dr. Elí de Gortari, con impulso hacia la ciencia, la ideología materialista, los compromisos populares y el rendimiento académico, mismo que incluía 6 bachilleratos que se cursaban en 2 años:

BACHILLERATOS:

1. Derecho y Filosofía,
2. Ingeniería y Arquitectura,
3. Ciencias Químicas,
4. Ciencias Biológicas,
5. Contabilidad y Economía
6. y Ciencias Agro biológicas.

PREPARATORIAS DEPENDIENTES DE LA U.M.S.N.H:

En Morelia Michoacán:

1. Colegio Primitivo y Nacional de San Nicolás de Hidalgo.
2. Preparatoria Pascual Ortiz Rubio.
3. Preparatoria José MA. Morelos y Pavón.
4. Preparatoria Isaac Arriaga.

5. Preparatoria Melchor Ocampo

En Uruapan Michoacán:

1. Preparatoria Eduardo Ruiz
2. Preparatoria Lázaro Cárdenas

Después, mediante una revisión al Plan de Estudios, se llegó a la conclusión de que la formación que obtenía el egresado no respondía a las necesidades de la sociedad, lo que generó una reforma integral que concluyó con la implementación de un bachillerato propedéutico, semestral, de tres años.

Con dicha reforma se pretendía superar las deficiencias del plan de estudios anterior, proponiendo nuevas alternativas para el desarrollo de la personalidad y el paso coherente del joven a través de la etapa del Bachillerato, que a la fecha sigue vigente.

En agosto de 1989 la Reforma al Bachillerato de la Universidad Michoacana fue aprobada en el H. Consejo Universitario para implementarse en 1990, obedeciendo a un proceso de análisis con un sinnúmero de críticas y aportaciones que concluyeron por un bachillerato de tronco común en cuatro semestres y dos semestres propedéuticos.

SEMESTRES PROPEDEUTICOS:

1. Económico-Administrativas
2. Histórico Sociales
3. Ingeniería y Arquitectura
4. Química Biológicas

En este sentido de cambios, y dada la importancia que tiene el que los estudiantes a nivel bachillerato de la U.M.S.N.H, egresen con un nivel alto de aprovechamiento y de preparación académica, a través de esta investigación se pretende reestructurar el programa de la materia

de “Nociones Generales de legislación Fiscal”, para brindar un panorama más amplio sobre los conocimientos básicos que conforman dicha materia.

Por otro lado, en la actualidad la Universidad Michoacana se encuentra en un momento crucial de su historia, ya que tiene ante sí el reto de competir con Universidades de alto rendimiento académico, a lo cual es indiscutible su capacidad y por tal motivo requiere de cambios constantes en sus programas educativos.

INTRODUCCIÓN

El programa de Nociones Generales de Legislación Fiscal, forma parte del plan de estudios del Bachillerato de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, inserto en la fase propedéutica del Bachillerato Económico Administrativo del sexto semestre y con carácter de materia no seriada.

Con éste se pretende optimizar el aprendizaje del alumno en materia de legislación fiscal mexicana, especialmente en lo relacionado con las contribuciones o tributos. El manejo y su uso dependerán de los tiempos que señale el Consejo Técnico de cada una de las escuelas y los que determine el propio profesor, de acuerdo con su derecho de Libertad de Cátedra.

El Consejo de Academia de Contabilidad establece el compromiso de revisar y reestructurar el presente programa, cuando sea necesario.

El presente trabajo constituye, la recopilación del material de consulta que los docentes del nivel medio superior de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo requieren en algún momento dado para impartir en la cátedra de Nociones Generales de Legislación Fiscal del bachillerato Económico-Administrativo, inserto en la fase propedéutica del mismo, por lo que considero que resultara útil tanto a docentes como a los mismos estudiantes del bachillerato en el desarrollo de la materia, así como también a estudiantes de derecho, contaduría pública, administración de empresas, economía, administración pública, etc., que se encuentren interesados en conocer los antecedentes y el desarrollo de la tributación.

En el continuo y constante proceso diversificado de las áreas del conocimiento, se observa una serie de fenómenos que requieren su cabal comprensión, ya que de ello dependerá la correcta actitud y solución de una amplia gama de problemas por parte de los futuros profesionistas. Lo anterior resulta oportuno en el momento de iniciar el estudio de una disciplina como el Derecho Tributario.

Por tal motivo, en base a una revisión al programa de la materia de Legislación Fiscal, he considerado una reestructura al mismo, ampliando el temario y proponiendo el material de aplicación al Consejo Universitario de la U.M.S.N.H. para su aplicación en el nivel medio superior.

ABREVIATURAS Y ACRONIMOS

ART	Artículo
BANXICO	Banco de México
CC	Código Civil
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
FRAC	Fracción de algún artículo
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
LFT	Ley Federal del Trabajo
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LIMPAC	Ley del Impuesto al Activo de Empresas
LISAN	Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LSAT	Ley del Servicio de Administración Tributaria
PAE	Procedimiento Administrativo de Ejecución
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
RM	Resolución Miscelánea
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
TEDT	Tratados para Evitar la Doble Tributación
U.M.S.N.H	Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo

CAPITULO I

ASPECTOS METODOLOGICOS

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

- **Objetivo General.**

Diseñar una reestructuración al plan de estudios de la materia de **“Nociones Generales de legislación Fiscal”** en el ámbito medio superior de la Universidad Michoacana de san Nicolás de Hidalgo, inserto en la fase propedéutica del bachillerato Económico-Administrativo del sexto semestre y con carácter de materia no seriada, para proponerlo al Consejo de Academia de Contabilidad del bachillerato.

- **Objetivos Específicos.**

1. - Elaborar un plan de estudios para que el alumno conozca y fundamente el origen constitucional de las contribuciones en México, así como su historia y evolución a través del tiempo de la concepción tributaria.
2. - Elaborar los apuntes de trabajo, los cuales se derivan del Índice Temático propuesto para el programa de Nociones Generales de Legislación Fiscal.
3. - Describir los retos que deben afrontar los alumnos en el paradigma de la competitividad y la globalización.
4. - Evaluar el rendimiento académico de la materia objeto de estudio, con una muestra de estudiantes de la preparatoria “José Ma. Morelos y Pavón”, Institución dependiente de la U.M.S.N.H.
5. - Proponer al H. Consejo Técnico por medio del Consejo de Academia de Contabilidad del Bachillerato de la U.M.S.N.H una reforma al programa en la fase propedéutica de la materia “Nociones Generales de Legislación Fiscal”, la cual se imparte en el sexto semestre del bachillerato Económico-Administrativo,

En el sentido, de que dicha materia es básicamente Teórica, por lo que propongo su cambio al quinto semestre, y como objeto de permuta, la materia de “Prácticas Comerciales y Administrativas”, ya que en esta materia se encuentra la práctica en cuanto a la tributación se refiere.

PREGUNTAS DE INVESTIGACION.

- ¿Cuál es el programa adecuado para que el alumno conozca y fundamente el origen constitucional de las contribuciones en México, así como su historia y evolución a través del tiempo de la concepción tributaria?.
- ¿Cuáles son los apuntes de trabajo, derivados del Índice Temático propuesto para el programa de Nociones Generales de Legislación Fiscal?
- ¿Cuáles son los retos que deben afrontar los alumnos en el paradigma de la competitividad y la globalización?
- ¿Cuál es el rendimiento académico de la materia objeto de estudio, en base a muestras con estudiantes de la preparatoria “José Ma. Morelos y Pavón”, Institución dependiente de la U.M.S.N.H?.
- ¿Cuál es la conveniencia de proponer al H. Consejo Técnico por medio del Consejo de Academia de Contabilidad del Bachillerato de la U.M.S.N.H una reforma al programa en la fase propedéutica de la materia “Nociones Generales de Legislación Fiscal”, la cual se imparte en el sexto semestre del bachillerato Económico-Administrativo, en el sentido, de que dicha materia es básicamente Teórica, así como la materia de “Prácticas Comerciales y Administrativas?”.

JUSTIFICACION

La apertura comercial de México hacia el resto del mundo, (Tratados de libre comercio), el cambio de partido político en el poder; después de 70 años, así como de la complejidad y diversidad de las acciones instrumentadas y ejecutadas por el gobierno de nuestro país, en aras del bienestar general, han dado como consecuencia el que cada día se haga más necesaria la preparación y especialización del individuo en alguno de los distintos campos del conocimiento de las ciencias.

Todo lo anterior nos lleva a concluir, que para capacitar a nuestros alumnos, del Bachillerato Económico-Administrativo, en la materia de legislación fiscal, adecuadamente, se hace necesaria la revisión y actualización constante del programa de esta materia, para poder aportar al nivel superior, alumnos actualizados que puedan, más que adaptarse, anticiparse a las consecuencias que puedan traer la política económica y fiscal del gobierno de nuestro país.

Es por ello, que se pretende reestructurar el programa de la materia de “Nociones Generales de Legislación Fiscal”, para introducir al alumno al umbral del edificio de la tributación, actualizando la información y así optimizar el aprendizaje del alumno en materia de legislación fiscal mexicana, especialmente en lo relacionado con las contribuciones o tributos.

Con este material espero sinceramente lograr el objetivo fundamental: coadyuvar al entendimiento práctico y objetivo del derecho tributario, para lograr así, la formación integral del alumno, para que cuente con los conocimientos, habilidades, actitudes y valores para participar conciente, ética y críticamente en el mejoramiento de su entorno; así como para su desempeño como asistente en las áreas contable y administrativas de las organizaciones públicas y privadas.

ALCANCE DE LA INVESTIGACION

La investigación se iniciara como exploratoria, haciendo algunos cuestionarios a estudiantes del sexto semestre del nivel medio superior de las preparatorias incorporadas a la U.M.S.N.H, y a profesores que imparten cátedra sobre legislación fiscal, que servirá para determinar la comprensión de los alumnos en la materia, posteriormente la investigación tomara un rumbo descriptivo con la información obtenida, para finalizar como explicativo, de porque es conveniente reestructurar el programa de la materia de Nociones Generales de Legislación Fiscal, materia impartida a estudiantes del nivel bachillerato.

La investigación será de tipo documental, al analizar e introducir información escrita por autores reconocidos sobre el tema objeto de estudio.

HIPÓTESIS

A mayor conocimiento e identificación del lenguaje, terminología y conceptos sobre el derecho fiscal mexicano, por los estudiantes del bachillerato Económico-Administrativo de las preparatorias dependientes a la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, se incrementara su comprensión sobre el origen constitucional de nuestra legislación, y obtener como resultado, estudiantes con alto nivel académico en la fase propedéutica de su preparación.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Desde hace mucho tiempo, una de las situaciones que ha preocupado de manera importante, tanto a los Consejos Técnicos como a los Consejos de Academia de Contabilidad, es determinar y aprobar los programas de las materias que cursan los alumnos del bachillerato de Económico-Administrativo, para que estos programas cumplan con las condiciones necesarias que exige la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, para contar con una educación media superior de calidad, para lo cual es necesario revisarlos cada vez que sea necesario.

El Estado moderno, dinámico y de fortalecimiento, en que se encuentra convertido actualmente México, le resulta imprescindible y de vital importancia el contar cada vez más con estudiantes mas preparados, desde su educación media superior, hasta el transcurso de su carrera profesional, es por ello, que los estudiantes que se han interesado en incursionar el bachillerato Económico-Administrativo, deben de arribar a él de una manera práctica y objetiva a través de programas que abarquen el conocimiento necesario para formar profesionistas aptos para entrar a un mundo competitivo.

La materia de NOCIONES GENERALES DE LEGISLACION FISCAL, la cual forma parte del plan de estudios del bachillerato de la Universidad Michoacana de san Nicolás de Hidalgo, inserto en la fase propedéutica del bachillerato Económico-Administrativo del sexto semestre y con carácter de materia no seriada, cuenta en la actualidad con el siguiente programa:

UNIDAD I

GENERALIDADES

1. *-Definición de Derecho Fiscal y Tributario.*
2. *-Los fundamentos Constitucionales Tributarios.*
3. *-Leyes Federales y Estatales que integran la Legislación Fiscal.*
4. *-Breve análisis histórico.*

UNIDAD II

AUTORIDADES CONSTITUCIONALES FACULTADAS PARA LEGISLAR SOBRE MATERIA FISCAL

1. *-Congreso de la Unión.*
2. *-La Federación.*
3. *-Los Estados.*
4. *-Los Municipios.*

UNIDAD III

ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

1. *-Sujetos en la relación jurídica tributaria.*
2. *-Las contribuciones y su clasificación.*
3. *-Elementos esenciales del Impuesto.*
4. *-Nacimiento y extinción del crédito fiscal.*

Basada en el anterior programa, es menester, realizar una reestructura al plan de trabajo, ya que se puede ampliar con conocimientos básicos para el alumno, así como modificar el orden de los temas, para facilitar la comprensión del alumno, hacia los temas relacionados con los Tributos.

El manejo y uso del programa dependen de los tiempos que señala el Consejo Técnico de cada una de las escuelas preparatorias incorporadas a la U.M.S.N.H y los que determina el propio profesor, de acuerdo con su derecho de libertad de Cátedra.

PROBLEMATIZACION

En virtud de lo anterior, y frente a esta realidad de actualización constante de los programas implantados para la formación académica de los alumnos que cursan la educación media superior en la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, el presente trabajo se orienta al análisis formativo y a la elaboración de un nuevo programa que satisfaga las necesidades de conocimiento en el aspecto tributario, a los educandos de nivel bachillerato.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

APUNTES DE TRABAJO DERIVADOS DEL INDICE TEMATICO PROPUESTO PARA LA MATERIA DE NOCIONES GENERALES DE LEGISLACION FISCAL EN EL NIVEL MEDIO SUPERIOR DE LA U.M.S.N.H.

PARTE 1

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

En los inicios de la organización humana, se presentaron las primeras manifestaciones de agrupación de individuos, en las cuales, como finalidad se tenía la supervivencia de los integrantes de la agrupación contra posibles ataques de bestias o fieras al igual que integrantes de otras agrupaciones. Ejemplos de éstas, eran el clan, la gens, la horda, la tribu, etc.

Por otro lado, el hombre en todas las épocas, ha idealizado y aceptado siempre la existencia de un ser superior, que pudiese representarse como superior jerárquico o la más común, como su Dios.

Así, es como aparecen las primeras manifestaciones de los **TRIBUTOS** (que son los antecedentes de las ahora llamadas contribuciones), en una relación de un hombre más fuerte que otro, **el débil rendiría tributo** pues de lo contrario su existencia se vería amenazada. Por otro lado, bajo el temor de no gozar de la vida inmortal y el apoyo y guarda de los dioses, se rendía tributo y honor a los mismos que podían ir desde frutos y animales, hasta personas que serían sacrificadas.

Posteriormente, aparece **la formación de las primeras ciudades** (por cierto amuralladas), en las que los **subordinados para gozar de la protección de los reyes debían participarles a éstos de sus frutos y ganancias**. Algunos para el consumo del Rey, su familia y su servidumbre, y otros para los integrantes del ejército.

Desde luego, en todas y cada una de éstas etapas, **la imposición y recaudación de los tributos eran definitivamente anárquicas y por ende arbitraria.**

La certeza de los tributos no existía, mas eran latentes los inminentes y temerarios castigos por el incumplimiento.

Tras la **aparición del Estado moderno** (como resultado de las agrupaciones anteriormente mencionadas), y con plena convicción de que la imposición y recaudación de los mismos es con la finalidad de que se destinen al gasto público y que con éste se satisfagan las necesidades de la colectividad subordinada, surge la idea de que **los mismos formen parte integral de las obligaciones de todo ciudadano.**

No obstante, tanto la imposición como la recaudación de los mismos deben hacerse con estricto apego al marco jurídico preestablecido. Pues de lo contrario se atentaría contra la finalidad del Estado y de la estabilidad social.

Con motivo de lo señalado, a efecto de establecer, cuales son los conceptos fundamentales que deben ser conocidos y entendidos por cada ciudadano, ya que de los mismos depende su voluntariedad para contribuir y su tranquilidad respecto de la actuación de la autoridad para exigirlos.

Además del análisis jurídico, también se plantea el estudio histórico comparativo y desde luego doctrinario con el propósito de contar con los diferentes y enriquecidos conceptos que aporten los elementos suficientes para considerar armónicamente las diferentes implicaciones prácticas del derecho fiscal.

1.1. PREHISTORIA

Tal y como pudiere pensarse, los impuestos aparecen con el mismo hombre pues es palpable la tendencia que ha seguido la humanidad en cuanto a la conocida ley del mas fuerte; el poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos, así pues se puede decir que los tributos hacen su aparición en una manera anárquica.

Esto compagina con la teoría de Maslow al considerar que existe un ser superior o Dios; esta situación ha motivado que en ciertos momentos el poderoso se valga de ello para sacar buen provecho personal.

En éste mismo sentido, el fenómeno religioso ha sido aprovechado a tal modo que en la antigüedad se hacía prácticamente imposible la defraudación de tributos ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesarían sobre las calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma.

El fenómeno religioso no solo fue de trascendencia en las civilizaciones prehistóricas, posteriormente muchas culturas basaron el pago o rendimiento de un tributo a los que ellos idealizaban o consideraban sus dioses.

Así pues desde antes de la aparición de la civilización (entendiendo por ésta como la organización social de nuestra conceptualización actual y moderna) han existido los tributos. En las primeras civilizaciones como la egipcia ya existían los tributos para el faraón. En esta época también hace su aparición la más antigua forma de tributar: el trabajo personal; tal es el caso de la construcción de la pirámide del rey Keops, los Egipcios también manejaban un control de declaraciones de impuestos de frutos y animales. Este pueblo demostraba su control fiscal al operar con recibos el cobro de los tributos. Dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos.

De tal Suerte, como puede apreciarse, el control y fiscalización no forma parte novedosa de nuestro sistema fiscal, sino que se ha estudiado su desarrollo e implementado lo más conveniente.

1.2. ROMA.

Definitivamente, al referirnos a la cultura romana en el aspecto tributario, debemos hacer especial énfasis en reconocer, que es en ésta cultura donde se sientan las bases para la regulación de la materia tributaria, que incluso siguen vigentes en nuestros días.

Es precisamente en roma donde surgen los términos tales como aerarium, tributum, fiscus, etc., que desde luego son la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y las opiniones doctrinarias contemporáneas.

Durante el desarrollo de la cultura romana, no sólo se sentaron las bases para el derecho tributario sino para el derecho en sí. Es también evidente que durante la vigencia en el imperio, no fue de la imposición más justa, sin embargo sí la más acertada.

Los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios) surgen en Roma.

En cuanto al pueblo romano dentro del campo tributario, como experiencias a las nuevas civilizaciones nos dejan las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejo los destinos del imperio estableció el impuesto del 1% sobre los negocios globales. Tito como emperador del Imperio Romano también decreta el cobro de impuesto por el uso de los urinarios públicos. Existía en este imperio desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citado de los urinarios públicos.

Así pues, una de las más importantes civilizaciones de nuestro mundo, lega a la humanidad (pensando benéficamente), la sorprendente regulación jurídico tributaria que prevalece (y parece) prevalecerá permanentemente.

No debemos considerar exclusivamente el lado negativo de la cultura romana en el aspecto tributario, pues siempre se liga la tiranía (por el esclavismo) con el potencial jurídico que se manejó y como se ha venido reiterando continúa vigente.

1.3.-EDAD-MEDIA.

En esta época el poderoso estaba representado por el **señor feudal**, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física del ataque vandálico de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece sus condiciones para sus siervos los cuales están ante todo

obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían de cumplir con **dos tipos de obligaciones: Personales y Económicas.**

Las primeras consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, siendo esto obligación libre, pero finalmente se restringió a 40 días de servicio y el siervo solo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo.

La obligación de orientar al señor en los negocios y la de hacer guardia. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir con las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas tazas de rescate.

En cuanto al segundo tipo de obligaciones, aparece el tener que pagar las banalidades por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta, y el diezmo.

Otros tributos conocidos en esta época son: **impuesto sobre la barba, impuestos sobre títulos de nobleza, impuesto de justicia, impuesto de peaje que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos, impuesto de pontazgo mismo que consistía en pagar por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.**

1.4. MÉXICO (ANTIGUO, CONQUISTA Y COLONIA).

A pesar del funcionamiento alterno, o paralelo de las culturas analizadas (relacionadas con la presente), también en el otro lado del continente, se analizó la necesidad del establecimiento de los tributos y su exigibilidad.

El pueblo **Azteca** determina la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los Calpixques quienes eran identificados en la gran Tenochtitlan por portar en una mano una vara y un abanico. **El pueblo Azteca marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios.**

pues ellos manejaban *impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas*.

Los tributos del pueblo Azteca fueron desarrollándose en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero o en monedas con la llegada de los conquistadores Españoles.

La conquista marca el periodo de cambio entre la época prehispánica y la colonia, el pago con moneda y metales se hace de mayor interés para los conquistadores, al ver un pueblo lleno de riquezas que deja a un lado sus creencias religiosas y de culto para convertirse en un pueblo interesado y materialista que como consecuencia traería la imposición de nuevos tributos.

En nuestro país han existido impuestos en una variedad insospechada como lo son:

- * **impuesto de avería** que consistía en el pago que hacían a prorrata que hacían los dueños de las mercancías que se transportaban en buqués y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del puerto de Veracruz. Este llegó a manejarse hasta en un 4% del valor de las mercancías.

- * **Impuesto de almirantazgo**: era aquel impuesto que pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. El pago de este impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y llegó a alcanzar el 15%.

- * **Impuesto de lotería**: mismo que alcanzó hasta un 14% sobre la venta total de dicha lotería.

- * **Impuesto de Alcabala** que consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.

- * **Impuesto de caldos**: era el mismo que se pagaba por la fabricación de vinos y aguardientes.

- * **Impuesto de timbre**: mismo que consistía en el pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.

* **Impuesto sobre ingresos mercantiles:** Era aquel que era pagado por los comerciantes por el ejercicio de sus actividades el cual alcanza la tasa del 4%, el cual desapareció al surgimiento del Impuesto al valor agregado.

De lo anterior podemos concluir, tal y como se mencionó al inicio del presente estudio, el origen de las contribuciones (es decir los tributos), no fue de lo más justo y equitativo, sino que conforme a los reclamos populares, su regulación tomó matices de proporcionalidad y equidad que, por cierto son aportados por doctrinarios economistas y mercantilistas.

Lo importante a subrayar, es que tras de aparecer como la más trascendental muestra de imperio y arbitrariedad, se transforman en uno de los medios más importantes de subsistencia y justificación del Estado moderno, pues como veremos más adelante, su función primordial es la satisfacción de los gastos públicos.

MÉXICO INDEPENDIENTE.

Tres siglos habían transcurrido desde que Hernán Cortés había pisado por primera vez tierras mexicanas, sembrando a su paso y estancia la opresión y el vasallaje, durante los cuales, del choque y **fusión de dos culturas distintas, nace no tan solo una nueva raza, sino también una nueva estructura económica, política y social.**

La independencia de las Colonias Inglesas de América, y la convulsión que causó la revolución Francesa, fueron factores que se unieron al despertar de un pueblo ávido de libertad. Libertad que se inicia con el grito armado de Don Miguel Hidalgo y Costilla la noche del 15 de Septiembre de 1810 y que concluye con el acta de Independencia del 28 de Septiembre de 1821.

Durante ese periodo de once años, concurren, en el ejercicio del poder público, el gobierno virreinal y el insurgente.

El 6 de Diciembre de 1810, Don Miguel Hidalgo y Costilla, promulga en Guadalajara un esbozo de programa político social, en el que destaca como punto importante, la **abolición de la esclavitud y la libertad del pago de tributos.**

La Constitución de Apatzingan, instrumento que vino a liberar de la opresión fiscal a que estaban sujetos los nacionales del país, por parte del gobierno español, caracterizado por la profusión de impuestos, gabelas, alcabalas, tributos, diezmos y otros. Es digno de reconocer que se le atribuye a dicha Carta Magna, el que la Hacienda Pública estuviera constituida por una intendencia general, que se integraba por un fiscal, un asesor letrado, un secretario, dos ministros y el jefe principal, quien recibía el nombre de Intendente General.

Con el multicitado documento de Apatzingan comienza a surgir **lineamientos en materia fiscal**.

El artículo 36 del mencionado documento logro centrarse a la **obligación tributaria, no como una carga abusiva por parte del Estado, sino como un presupuesto indispensable para su subsistencia**, el establecer que las contribuciones públicas no son extorsiones a la sociedad, sino donación de los ciudadanos para seguridad y defensa especificando en su artículo 41 la obligación ciudadana de contribuir a los gastos públicos.

En aquel entonces cada individuo **daba un 5% de sus ganancias** o remuneraciones, **como contribución justa al gasto público**.

Se debe destacar además, el **establecimiento del principio de legalidad** en el documento constitucional de mención, ya que el artículo 113, establecía que los impuestos deberían de fijarse por la ley, teniendo para ello el Supremo Congreso.

El ya citado principio de legalidad tributaria, lo encontramos una vez mas en la Constitución de 1824.

Mismo principio que viene reiterándose en los ordenamientos, como el de las Siete Leyes de 1836, en las bases orgánicas de 1843 y en las Constituciones de 1857 y 1917.

Sin embargo encontramos casos aislados de la falta de equidad en la promulgación de una norma y los afanes recaudatorios de la autoridad, como en el año de 1853, **bajo la casi siempre nefasta administración del General Antonio López de Santa Anna, donde se decretaron sendos impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y perros**, que

ocasionaron, por una parte, el que la Ciudad México presentara un curioso aspecto arquitectónico, al haberse tenido que tapiar la mayoría de las ventanas de las casas y edificios para disminuir al máximo posible el campo de aplicación de este absurdo gravamen y por la otra, el sacrificio de centenares de canes, con los mismos fines de elusión tributaria.

A partir de la instauración del Decreto Magno de Apatzingan, el país sufre en un principio una metamorfosis total a su estructura de captación tributaria, cambio que beneficio al pueblo y que a través de los años, trajo una cierta calma con la aparición de Leyes tributarias, como la Ley del Timbre de 1872, la Ley del Timbre de 1874, la Ley de la Renta Federal del Timbre de 1893, la Ley del Impuesto sobre la Rentas de 1925, la Ley de Justicia Fiscal de 1936, **el primer Código Fiscal de la Federación de 1938**, de entre muchos mas.

PARTE 2

FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

2.1. NORMAS DE APLICACIÓN ESPECÍFICA EN MATERIA TRIBUTARIA

En su “Teoría de la constitución”, decía Carl Schmitt que: “el concepto de constitución se ha relativizado hasta convertirse en concepto de ley constitucional en concreto”. (1)* Y con ello quiso referirse a su degradación en el sentido de haber dejado de ser “la constitución del Estado, es decir, de la unidad política de un pueblo” para quedarse en un simple sistema cerrado de normas.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha tenido una evolución histórica importante desde su inspiración de la constitución francesa, especialmente la montañesa de 1793; la instauración de la Constitución de Cádiz del 19 de marzo de 1812, jurada el 30 de septiembre de 1812 y promulgada el 4 de octubre de 1814, hasta la constitución actual del 5 de febrero de 1917.

La constitución, como muchas otras en el mundo, tiene una parte orgánica y otra dogmática. En la primera se establece la estructura y composición del Estado, su composición política y

1. DIEP Diep, Daniel; EL TRIBUTO Y LA CONSTITUCIÓN, editorial Pac S.A de C.V. Pág. 23.

en general, las atribuciones y deberes de cada órgano público. En la segunda, se contienen los derechos del hombre y las garantías individuales del ciudadano.

Los preceptos que se tratan en este capítulo son aquellos que, además de referirse en forma expresa a los tópicos contributivos fundamentales, representan la base de sustentación del sistema tributario mexicano.

2.1.1. ARTÍCULO 31, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN IV.

PRINCIPIOS ESBOZADOS EN EL ARTÍCULO 31 FRACCION IV.

Este primer precepto a estudio es también el primero en importancia para efectos contributivos; su contenido ha sido objeto de interminables discusiones, toda vez que, en unas pocas palabras de su fracción IV, se condensa toda una multiplicidad de motivos de reflexión. Así pues, comenzaremos por transcribir su primer párrafo y la referida fracción IV para proceder enseguida a su análisis.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

TITULO PRIMERO

CAPITULO II DE LOS MEXICANOS

ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.¹

La actuación de las autoridades en materia tributaria, deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio.

¹ CONSTITUCION Política de los Estados Unidos Mexicanos, ediciones Bob S.A de C.V, México, Pág.38, 39.

El Presupuesto de Egresos, la Ley de Ingresos, la revisión de la Cuenta Pública y los requisitos constitucionales de los impuestos, son reglas creadas en nuestro país para protección de los contribuyentes y para la organización de la función administrativa pública de crear y cobrar impuestos.

Ahora bien, analizando el precepto anterior, (la fracción IV del artículo 31 Constitucional), se desprenden los principios legales que se deben de observar para que se cumpla plenamente con la garantía de justicia tributaria, que no es otra cosa que establecer que para que un tributo se pueda cobrar, debe necesariamente existir una ley que lo fije, que cumpla con la esencia de un tributo, es decir, que sea proporcional y equitativo, y por ultimo, que se destine al pago de los gastos públicos.

PRINCIPIOS ELEMENTALES DE LOS IMPUESTOS.

Del contenido de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, se desprenden ocho importantes elementos constitucionales, esenciales en los impuestos, que son: ²

- 1.- El concepto de obligatoriedad.
- 2.- La aparente restricción de dicha obligación a “los mexicanos”, es decir, como si se excluyese a los extranjeros del carácter de “sujetos pasivos” de la relación tributaria.
- 3.- El concepto de contribución, no de tributo ni de impuesto.
- 4.- La noción de “gastos públicos” de las tres entidades de gobierno que se refieren.
- 5.- La pre-existencia de esos tres “sujetos activos” de la relación tributaria: la Federación, el Distrito Federal o el Estado y el Municipio.
- 6.- La condición de residencia del contribuyente.
- 7.- La identificación o prefiguración de esa “manera” de contribuir, que se indica como “proporcional y equitativa”.

² DIEP Diep, Daniel, *op.cit.* Págs. 27 y 28.

8.- La “delegación” de la susodicha “manera” a la preventiva legal.

A continuación se definen cada uno de ellos: ³

1.- EL CONCEPTO DE OBLIGATORIEDAD.

El hecho de que un precepto constitucional imponga, entre otros conceptos, la carga de una obligación a los ciudadanos, forzosamente implica, por lo menos, tres motivos de reflexión:

-¿Que se entiende por obligación?

-¿De que clase de obligación de tratará?

-¿A dónde conduce su cumplimiento o su incumplimiento?

En materia jurídica, una obligación entraña la existencia de dos o más sujetos comprometidos entre sí, bien por la razón de un adeudo, de una prestación, de una abstención o de una concesión.

Las expresiones anteriores, las conocemos más popularmente como:

-OBLIGACION DE DAR (PAGAR)

-OBLIGACION DE HACER (PRESTACION)

-OBLIGACION DE NO HACER (ABSTENCION)

-Y LA OBLIGACION DE TOLERAR O PERMITIR (CONCESION)

En consecuencia, lo que el precepto constitucional que se comenta quiere configurar es exclusivamente la OBLIGACION DE DAR, ya que la única forma de contribuir para los “gastos públicos” es con DINERO, ya que no se podría contribuir con “declaraciones” (obligación de hacer o prestación); ni con evitar la ruptura de sellos (obligación de no hacer o abstención); ni con permitir inspecciones o cateos, (obligación de tolerar, permitir o concesión); y por ende, no

³ *Ibíd.*, Pág. 29-74.

se establecen en este precepto otras clases de obligaciones que la señalada, o sea la de pagar.

En consecuencia, todo ciudadano asume automáticamente el compromiso LEGAL de cumplir con tal obligación de dar, de tal suerte que, el no hacerlo, inmediatamente revierte la conducta omisiva en ILICITUD. Este incumplimiento a una obligación contributiva no tiene el rango de trasgresión constitucional, sino solo legal, dado que el propio precepto constitucional a estudio delega en las leyes de la materia su establecimiento, condicionando a una “manera” que debe caracterizarse por satisfacer un mismo requisito: el de que sea proporcional y equitativo.

2.- LA APARENTE RESTRICCIÓN DE DICHA OBLIGACIÓN A “LOS MEXICANOS”, ES DECIR, COMO SI SE EXCLUYERE A LOS EXTRANJEROS DEL CARÁCTER DE “SUJETOS PASIVOS” DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

Cualquier **residente** en el país queda obligado a contribuir, independientemente de su nacionalidad; ya sea mexicano o extranjero, por el solo hecho de residir en cualquiera de los tres niveles de gobierno que se enuncian en el precepto que nos ocupa.⁴

Tanto extranjeros como mexicanos deben de tributar en igualdad de condiciones por el solo hecho de residir en el territorio nacional.

El artículo 33 Constitucional reconoce a favor de los extranjeros el derecho a las garantías individuales, por lo que resultaría un privilegio inexplicable que los extranjeros quedaran al margen de la obligación tributaria, dejando en desventaja a los mexicanos en su propio país.

3.- EL CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN, NO DE TRIBUTO NI DE IMPUESTO.

⁴ Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana (...*así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...*)

Uno de los aspectos de más controversia en este precepto es precisamente el de la expresión que emplea el constituyente para definir la clase de obligación que nos ocupa.

Por lo que es importante conocer el significado de las palabras: **TRIBUTO, IMPUESTO Y CONTRIBUCION**, para quedar mejor preparados dentro de su análisis.⁵

TRIBUTO: viene del latín: *tributum*, que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud.

Los sinónimos propios de tributo son: servidumbre, impuesto, carga, gravamen, arbitrio, exigencia entrega, pago y subsidio.

IMPUESTO: Es la expresión equivalente del término anterior, deriva de *impositus*, y también significa tributo o carga. Pero desde hace un par de siglos se emplea en mucho mayor grado que la anterior (aun cuando previamente se usara como equivalente de aquella).

Los sinónimos propios de impuesto son coincidentes con los de tributo: servidumbre, arbitrio, etc. De tal forma que tributo e impuesto son sinónimos indudables.

CONTRIBUCION: viene igualmente del latín: *contribuere*, que significa dar, en sentido hasta cierto punto coercitivo, (como cuando se trata de un tributo) que en sentido voluntario, como cuando de ayuda, colabora, aporta, dona, etc. Obviamente, no se trata de un sinónimo pleno del tributo o del impuesto, sino que es afín o próxima, pero no idéntica.

Los sinónimos propios de contribuir son: colaborar, cooperar, participar, subvenir, auxiliar, ayudar, sufragar, socorrer, favorecer, asistir, etc.

⁵ DIEP Diep, Daniel; TENDENCIAS, TEORIAS Y POLITICAS TRIBUTARIAS, editorial Pac S.A de C.V. México D.F. Págs.

Por lo anterior las tres expresiones lingüísticas solo tienen el común denominador de “DAR” pero con la diferencia de que para tributo e impuesto es obligatorio y para contribución es voluntario.

Y como la propia obligatoriedad legal de “DAR” prevista en nuestras leyes es absolutamente coercitiva (pues si fuera voluntaria dejaría de ser obligación) el término contribución nada tiene que hacer en este ámbito y resulta infortunada su inclusión en el precepto constitucional que aquí se atiende.

Ahora bien, si nos queda perfectamente claro que tributo e impuesto son lo mismo, nada difícil debe resultarnos advertir su naturaleza propia. Hemos visto que ambos representan, por lo menos, **servidumbre, carga o gravamen**.

SERVIDUMBRE: del latín *servitudo*, que significa trabajo o ejercicio propio del siervo; estado o condición de siervo; conjunto de criados que sirven a un tiempo en una casa; **y sujeción grave u obligación de hacer una cosa.**

CARGA: Significa acción y efecto de cargar; obligación inherente a un cargo; persona o cosa que causa molestias a quien debe soportarlas; preocupación o aflicción de ánimo; y hasta tributo o gravamen.

GRAVAMEN: a su vez, significa carga, obligación, imposición.

En suma, entonces, tributo e impuesto se caracterizan prioritariamente, por ser una obligación inexcusable, un gravamen, una carga y una imposición, y son un gravamen que el Estado impone forzosamente para sufragar la subsistencia del aparato burocrático, prioritariamente, y, (si se llega a disponer de remanentes) para la ejecución de obras públicas.

Y debe tenerse presente, que debemos los ciudadanos inscribirnos en un padrón de “contribuyentes” para pagar “impuestos”, según las leyes fiscales y ser vigilados por una entidad denominada “tributaria”.

4.- LA NOCIÓN DE “GASTOS PÚBLICOS” DE LAS TRES ENTIDADES DE GOBIERNO QUE SE REFIEREN.

La autoridad está obligada a cobrar impuestos hasta por el importe de lo que presupueste erogar (presupuesto de egresos) y no por encima. Los contribuyentes estamos obligados a contribuir para el gasto del gobierno, no para el ahorro gubernamental; por tal motivo si el gobierno estuviera cobrando más de lo que gasta, estaría obligado a reducir los impuestos.

Convencionalmente se admite que dentro de la noción de “gasto publico” se entiende incluido el costo del aparato gubernativo, es decir, la retribución a los servicios de funcionarios y burócratas que sirven al Estado, pues representan “el costo de vivir en sociedad”.

Pero también se incluye, en forma mayoritaria, el que con la recaudación contributiva se disponga de recursos para realizar las obras que la comunidad demanda y la prestación de los servicios básicos que requiere a efecto de asegurar la gobernabilidad, la paz, la libertad, la tranquilidad y la permanencia misma de la organización social.

En suma, el concepto de “gasto publico” es el fin al que deben de destinarse lo recaudado para justificar la acción tributaria, ya que de lo contrario deja de ser “gasto publico” para convertirse en abuso de poder.

5.- LA PRE-EXISTENCIA DE ESOS TRES “SUJETOS ACTIVOS” DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA: LA FEDERACIÓN, EL DISTRITO FEDERAL O EL ESTADO Y EL MUNICIPIO.

Deben de existir los sujetos que fijen la tributación. No basta con el hecho de que una constitución los identifique, cree o señale como órganos de gobierno por razón de una estructura organizativa determinada, sino que también se requiere que tenga atribuciones para convertirse en acreedores dentro de esa relación puramente legalista que se instituye con cargo al patrimonio del gobernado.

6.- LA CONDICIÓN DE RESIDENCIA DEL CONTRIBUYENTE.

Suele entenderse por residencia, al menos para efectos del contexto en el que se muestra esta referencia constitucional, únicamente la ubicación determinada dentro de un entorno territorial. Entorno en el que, el mínimo, se representa por el Municipio y, el máximo, puede ser, la propia Federación o el Distrito Federal o Estado específico en el que se haya resuelto

residir. Mas aun, pareciera ser, por la forma como aparece redactado su texto, que solo se hace referencia única al Municipio, entendiendo que es la relimitación específica de la que realmente se ocupa esta mención.

Por consiguiente, viene a ser el llamado “domicilio civil”, (o simple lugar de residencia) el que finalmente importa en materia ubicatoria para configurar el carácter contributivo del ciudadano; no interesan, por ende, el domicilio principal, ni el convencional o el lugar donde se encuentre, tal como se enfatiza en los ordenamientos propiamente tributarios, debido a que, en estos, lo que preocupa es el ejercicio de las facultades de fiscalización, incluyéndose, desde luego, las actividades colaterales a la misma y que se orientan al empadronamiento, la localización, etc., sino que aquí prevalece la sola identificación territorial para atribuirle la condición contributiva.

7.- LA IDENTIFICACIÓN O PREFIGURACIÓN DE ESA “MANERA” DE CONTRIBUIR, QUE SE INDICA COMO “PROPORCIONAL Y EQUITATIVA”.

Manera (según el diccionario), es el modo como se ejecuta u ocurre algo.

Consecuentemente, cuando se habla, en el texto constitucional que nos ocupa, de una manera determinada o modo específico a observar por las leyes que fijen las contribuciones, determinando que dicha “manera” debe ser precisamente *“proporcional y equitativa”*, es obvio que se hace alusión a dos parámetros a cumplir en dichas leyes y, a la vez, a una condición de validez de las mismas, pues si sus señalamientos no se ajustan a esa “manera” expresamente prevista en el ordenamiento supremo que nos ocupa, automáticamente se incumple con el requisito que permitiría convalidarlas como tales.

Para exponer más claramente los conceptos de *“proporcionalidad y equidad”* a que se hace alusión, mencionare la siguiente tesis:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades

o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menos sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de acusación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Amparo de revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo de revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Séptima Época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, parte SCJN. Tesis 170, Pág.171.

8.- LA “DELEGACIÓN” DE LA SUSODICHA “MANERA” A LA PREVENTIVA LEGAL.

No puede concebirse manera alguna de tributar en nuestro país, pese a la condición de ser nacionales o extranjeros residentes en el, si las leyes tributarias no precisan la manera concreta de hacerlo, obviamente condicionada a la proporcionalidad y equidad de la que deben estar revestidas, para que la obligación contributiva pueda darse por configurada.

2.1.2. ARTICULO 73, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIONES VII, VIII, XXIX-H Y XXIX.

FACULTAD DEL CONGRESO PARA IMPONER CONTRIBUCIONES NECESARIAS PARA CUBRIR EL GASTO PUBLICO.

Dentro de las facultades que este precepto otorga al Congreso de la Unión, figuran sobresalientemente sus fracciones VII, VIII, XXIX-H y XXIX, en lo relativo a nuestro tema, que es el “fundamento constitucional tributario”

Las fracciones textualmente señalan lo siguiente:

“VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.

“ VIII.- Para aprobar el nivel de endeudamiento de la Nación.”

“XXIX-H.- Para crear tribunales específicos, como es el Tribunal Fiscal de la Federación.”

Y la fracción XXIX se enuncia como sigue:

“XXIX. Para establecer contribuciones:

1º.- Sobre el comercio exterior.

2º.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en el párrafo 4º. Y 5º. Del Art. 27.

3º.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4º.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y

5º.- Especiales sobre:

a) Energía Eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) *Gasolina y otros productos derivados del petróleo.*

d) *Cerillos y fósforos.*

e) *Aguamiel y productos de su fermentación.*

f) *Explotación foresta, y.*

g) *Producción y consumo de cerveza.*

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.”

La coexistencia de estas dos fracciones dentro de un mismo precepto induce a suponer, de entrada, que existen dos clases principales de contribuciones:

- Unas ordinarias, y que deben servir para “cubrir el presupuesto”; y
- Otras que tienen el carácter de especiales, cuya recaudación es compartible con las entidades federativas y sus municipios.

Lo que hace ser especiales a los ya mencionados impuestos, es el mensaje implícito en el texto de la fracción en comento, en el sentido de que solo la federación pueda gravarlos, por ende, que pueda coparticiparlos, sin que esto último les distinga en forma alguna de los demás.

2.1.3. ARTÍCULO 74, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN IV.

FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA CAMARA DE DIPUTADOS, DISCUTIR Y APROBAR EN SU CASO, EL PRESUPUESTO DE EGRESOS.

Este numeral establece las llamadas “*facultades exclusivas*” de la Cámara de Diputados y, en su fracción IV, consigna lo siguiente:

“IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.

El ejecutivo federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre....

Lo que se desprende, pues, de este precepto, dicho sea en forma condensada y solo de lo más relevante, es lo siguiente:

- Que se trata de tres funciones: examinar, discutir, en su caso modificar, y aprobar presupuestos.
- Que se fijan diversos plazos para la realización de los anteriores conceptos.

Se transcribe la siguiente Tesis para advertir, que solo se trata de “responsabilidades específicas”, lo que hace mención el artículo en comento.

PRESUPUESTOS DE EGRESOS, SOBERANIA DEL ESTADO PARA FORMULARLOS E INTERPRETACION DEL ARTICULO 30 DEL ESTATUTO JURIDICO FRENTE A ESTA SOBERANIA. Los artículos 73, fracción XI, y 74 fracción IV de la Constitución Federal, facultan al congreso para crear y suprimir empleos públicos de la Federación y señalar, aumentar o disminuir sus dotaciones y a la Cámara de Diputados para aprobar el presupuesto anual de gastos. En consecuencia, tales facultades constituyen ejercicio de la soberanía del Estado por conducto del Poder Legislativo. A los jefes de las dependencias del Ejecutivo solo les compete proponer el presupuesto que corresponde a su dependencia ciñéndose a la Ley

respectiva. De allí que el titular de un ramo de administración, al acatar el presupuesto aprobado no puede incurrir en responsabilidades específicas..⁶

Claro esta, que solo se trata de “responsabilidades específicas”, pero dentro de la línea de ideas con la que fue razonada tal tesis, nada impide, que, con el mismo fundamento de la aprobación presupuestaria por la Cámara de Diputados, se pudiera resolver en el futuro toda extralimitación funcionaria.

2.1.4. ARTÍCULO 115, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN IV.

MANEJO DE LA HACIENDA PÚBLICA POR EL MUNICIPIO.

El segundo y tercero de los niveles de gobierno, o sea el Estatal y el Municipal, son regulados por este precepto en su primer párrafo y en fracción IV, mismos que se transcriben en seguida:

“Artículo 115. Los Estados adoptaran, para su régimen interior. La forma de gobierno republicano representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre conforme a las bases siguientes:

...“IV. Los Municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formara de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

- a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que este se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.*

⁶ T. CXXVII, p. 709, Amparo directo 4942/55, Jefe del departamento del Distrito Federal, 24 de febrero de 1956, 5 votos.

- b) *Las participaciones federales, que serán cubiertas por la federación a los Municipios con arreglo alas bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.*
- c) *Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.*

Las leyes federales no limitaran las facultades de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, a favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Solo los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobaran las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisaran sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.”

De dicha trascripción se obtienen los siguientes señalamientos:

- A. El sistema organizativo de los Estados.
- B. La libertad administrativa de los Municipios, incluso para presupuestar sus egresos.
- C. La composición de su hacienda:
 - Bienes
 - Contribuciones
 - Ingresos propios
 - Predial
 - Participaciones en los ingresos federales, y,
 - Prestación de servicios públicos.

- D. El respeto de la legislación federal a ciertos conceptos legislados por los Estados.
- E. El impedimento a las leyes locales para conceder exenciones y subsidios.
- F. La exención sobre bienes del dominio publico de los tres niveles de gobierno.
- G. Las facultades legislativas de los Estados con respecto a las leyes de ingresos municipales y la revisión de sus cuentas públicas.

~~El segundo~~ 2.1.5. ARTÍCULO 117, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIONES IV, V, VI, VII, Y IX.

LIMITACIONES A LOS ESTADOS.

Si bien este precepto no se ocupa directamente de lo federal, sino de lo estatal, es obvio que al exceptuar a los Estados de la potestad de establecer ciertas clases de gravámenes, tácitamente indica que son atribución exclusiva de la Federación. Es el caso de su primer párrafo y de sus fracciones IV;V;VI;VII y IX.

A continuación se transcriben en ese orden para analizarlas en conjunto, dadas sus afinidades y comunes denominadores conceptuales:

“ Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV.- Gravar el transito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de el, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectuó por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras,

ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar en la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia:

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice”.

Las primeras cuatro fracciones citadas tienen por objeto impedir los impuestos **alcabalatorios**. La última, solo el control de precios.

Obviamente, los impuestos alcabalatorios son restrictivos del libre tránsito de personas y mercancías. Ahora bien, con respecto a la prohibición de las alcabalas es clásica la siguiente tesis:

IMPUESTOS ALCABALATORIOS.- La Constitución ordena que los Estados no pueden, en ningún caso, prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera. T.IV, p.223, Amparo administrativo en revisión, América Smelting and Refining Company, 20 de enero de 1919, mayoría de 9 votos.

2.1.6. ARTÍCULO 118, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN I.

PRECEPTO LIMITATIVO DE LAS FACULTADES TRIBUTARIAS DE LOS ESTADOS.

Este precepto también es limitativo de las facultades tributarias de los Estados y, por ende, revierte en potestades implícitas para la Federación, sin demérito de que mediante autorización del Congreso de la Unión pudiese procederse a excepciones. Su texto, en la parte que nos interesa, o sea su primer párrafo y su fracción I, dice lo siguiente:

“Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones”.

De tal señalamiento se desprende dos observaciones básicas:

- Que solo con el consentimiento del Congreso de la Unión será posible, para los Estados, establecer tal clase de derechos.
- Que los derechos de los que se trata son, por lo menos de tres clases: de tonelaje, de puertos, y sobre importaciones y exportaciones.

2.1.7. ARTICULO 131.

FACULTAD DE LA FEDERACIÓN DE GRAVAR MERCANCÍA QUE SE EXPORTE O IMPORTE.

Una de las mayores peculiaridades del artículo 131 es su dualidad de potestades dentro de un mismo orden gubernamental. Conviene, pues, transcribir completo el texto de este precepto:

“Artículo 131. ES facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del art. 117.

El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando la estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida”.

De la transcripción previa se desprenden múltiples consideraciones:

A.- La reserva exclusiva, a favor de la Federación, para gravar el comercio exterior y el tránsito de bienes por el territorio nacional.

B.- La excepción, con respecto al Distrito Federal, de esos mismos conceptos.

C.- La facultad otorgada al Ejecutivo para arrogarse funciones legislativas en relación con este mismo tópico del comercio exterior.

2.1.8. ARTICULOS CONSTITUCIONALES RELACIONADOS CON LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.

Una vez revisados los **principios constitucionales** es importante hacer mención de los artículos que en materia fiscal consagra nuestra constitución.

Una clasificación útil de los principios constitucionales sería: ⁷

1. Artículos constitucionales relacionados con las garantías individuales en materia fiscal.

Artículo 5. Derecho a la libertad de actividad.

Artículo 8. Derecho de petición.

Artículo 13. Derecho a la aplicación de las leyes fiscales en forma general.

Artículo 14. Derecho a la no retroactividad de las leyes mexicanas.

Artículo 15. Derecho de ser escuchado (garantía de audiencia).

Artículo 16. Garantía de legalidad en lo referente a visitas domiciliarias.

Artículo 17. Garantía a la impartición de justicia por parte del poder judicial.

Artículo 21. Tope en la imposición de multas.

⁷ **QUINTANA** Valtierra Jesús;, Derecho Tributario Mexicano, 2ª. Edición, Trillas, México 1994, Pág. 40,41 y 42.

Artículo 22. No se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona realizadas por la autoridad judicial para el pago de impuestos y multas.

Artículo 23. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito (garantía de amparo).

Artículo 103 y 107. Garantía de amparo.

2.1.9. ARTICULOS CONSTITUCIONALES DERIVADOS DE LA ORGANIZACIÓN POLITICA DEL ESTADO MEXICANO.

Artículo 31. Principios esbozados en el artículo 31, fracción IV.

Artículo 36. Obligación de registrarse en el catastro municipal.

Artículo 65. Revisión de la cuenta pública por pagar del Congreso de la Unión.

Artículo 70. La resolución del Congreso tendrá carácter de ley.

Artículo 73, frac. VII. Facultad del congreso para imponer contribuciones necesarias para cubrir el gasto público.

Artículo 73, frac. XXIX-H. Para crear tribunales específicos, como es el Tribunal Fiscal de la Federación.

Artículo 73, frac. XXIX. Para establecer contribuciones especiales.

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, discutir y aprobar en su caso el presupuesto de egresos.

Artículo 89, frac. I. Es facultad del poder Ejecutivo expedir lineamientos necesarios (reglamentos de las leyes) para su exacta observancia.

Artículo 102. Función del ministerio público como parte actuante, en caso de defraudación fiscal.

Artículo 115, fracc. IV. Manejo de la Hacienda Pública por el municipio.

Artículo 120. Los gobernadores están obligados a promulgar y hacer cumplir las leyes.

Artículo 123, fracc. IX. Obligación de reparto de utilidades a cargo del patrón.

Frac. XII. Obligación de otorgamiento de vivienda a cargo del patrón.

Frac. XXIX. Obligación de otorgamiento de seguridad social.

Artículo 131. Es facultad de la Federación gravar mercancía que se exporte o importe.

Artículo 133. Los tratados internacionales tendrán nivel de ley suprema.

2.1.10. ARTICULOS CONSTITUCIONALES BASADOS EN CONSIDERACIONES ECONOMICAS.

Artículo 73, fracc. XXIX. Facultad exclusiva del Congreso de la Unión para establecer impuestos sobre:

- El Comercio exterior.
- Los aprovechamientos
- Exportación y concesión de servicios y bienes públicos.
- Gravar bienes como la energía eléctrica, gasolina, tabaco, cerillos, petróleo y sus derivados.

PARTE 3

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

3.1 CONCEPTO DE FINANZAS PÚBLICAS

Para entender de donde provienen los recursos que maneja el Estado, así como cual es su fundamento legal, debemos comenzar por sus orígenes, los cuales están establecidos en nuestra Constitución Política, en su Art. 31 fracción IV, el cual ya se explico en el capitulo anterior.

Partiendo de este precepto, para dar cumplimiento a los fines que constitucionalmente tiene encomendados el Estado, este requiere de recursos para cubrir sus necesidades.⁸

Por lo tanto, estamos ante la idea de necesidades y satisfactores:

- Obtención de recursos,
- Manejo de medios y,
- Finalmente, el pago que será necesario para la ejecución de esas actividades.

Es aquí donde aparecen las FINANZAS PUBLICAS, que en términos generales nos dan la idea de dinero, lo cual precisaremos a continuación.

La palabra finanzas se deriva de la voz latina *FINER*, que significa “terminar, pagar”. Así, el concepto de finanzas hace referencia a todo lo relativo a pagar, y relaciona no solo el acto de terminar un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la manera en que se obtuvo, a fin de estar en posibilidad de lograr el finiquito. Es así que por finanzas se debe entender la materia relativa a los recursos económicos.

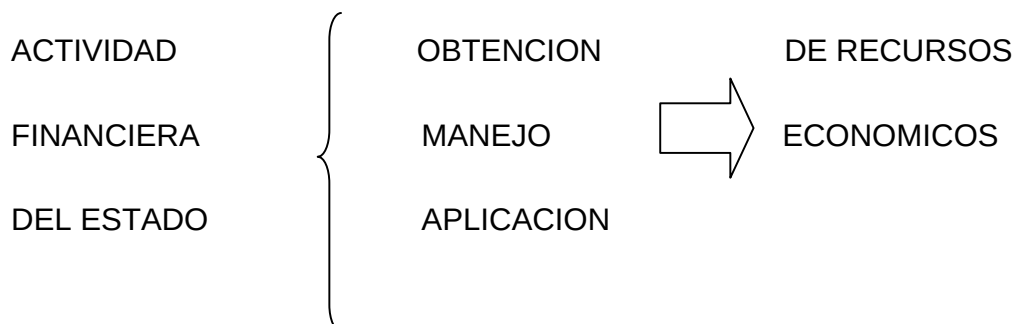
3.2 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Aplicando este concepto a la obtención de recursos, las *finanzas públicas* constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, que se manifiesta en

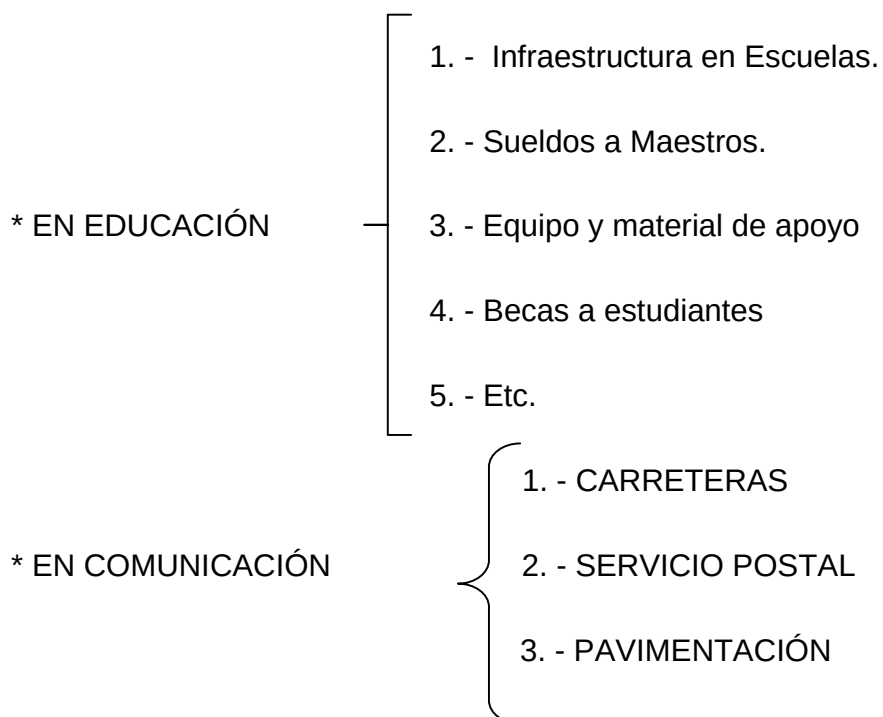
⁸ DELGADILLO Luís H; *PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO*^{4a}. Edición, Limusa, México 2003, pág.18 y 19.

la actividad tendiente a la *obtención, manejo y aplicación* de los *recursos* con que cuenta el Estado para la realización de las actividades que le permitirán la consecución de sus fines.⁹

CUADRO SINÓPTICO1



Volviendo al concepto de finanzas publicas, ¿Cuales serian los fines que debe cubrir el estado? Es decir, el Estado, como cualquier otra empresa o persona, tiene gastos o erogaciones que realizar a favor de sus gobernados, así lo establece nuestra constitución política. Por mencionar algunos de ellos tenemos:



⁹ DELGADILLO Luís H. *op.cit.*, Págs. 21-23

* EN SEGURIDAD SOCIAL (CENTROS DE SALUD)

* SEGURIDAD PUBLICA (PGR, TRANSITO, AFFI, ETC.)

* IMPARTICION DE JUSTICIA.

Entendiendo entonces, lo que son las Finanzas Publicas, nos encontramos ahora con la interrogante: **¿y como obtiene el Estado los recursos necesarios para satisfacer las necesidades anteriores?**

En la actual economía de los Estados, **tales recursos provienen de dos principales medios:**

“INGRESOS DE DERECHO PRIVADO (patrimoniales) “

Son las rentas que la hacienda publica percibe por su patrimonio, (el desarrollo de una actividad comercial o industrial), es decir, por la explotación de sus propios bienes y del manejo de sus propias empresas.

Por ejemplo:

- Petróleos Mexicanos. (PEMEX)
- Comisión Federal de Electricidad.

“INGRESOS DE DERECHO PUBLICO (Tributos) “

O bien, son recaudados de la riqueza de los gobernados, con base en la potestad de imperio del estado, ya que establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos.

Por ejemplo:

- Impuestos Federales y Municipales
- Productos

- Aprovechamientos
- Accesorios

Ahora bien, estos recursos que como ya vimos, el Estado obtiene de dos fuentes fundamentales, se manejan mediante los diferentes órganos que integran a la Administración Pública, centralizada y paraestatal y siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de su actuación.

La aplicación de estos recursos se traduce en las erogaciones que por concepto de **“gasto público”** tiene que efectuar el Estado para alcanzar sus objetivos.

Sin embargo, la **concepción clásica**¹⁰ que considera como el *único* objeto de la actividad financiera del estado *la obtención de los recursos necesarios para cubrir su presupuesto*, ha sido superada por la **concepción moderna**, para la cual, las finanzas publicas no son solamente un medio de asegurar la cobertura de sus gastos de administración, si no también, y sobre todo, un medio de intervenir en la vida social, *de ejercer una presión sobre los ciudadanos para asegurar el conjunto de la nación*.

Todo lo anterior se logra mediante el manejo adecuado de la tributación, como por ejemplo:

- Estimulando sectores de la producción y áreas geográficas.
- Limitando o promoviendo exportaciones.
- Gravando utilidades excedentes o el consumo de artículos superfluos., etc.

Esta intervención del Estado busca regular la producción y el comercio, la igualdad en la distribución de la riqueza y la protección contra los riesgos sociales.

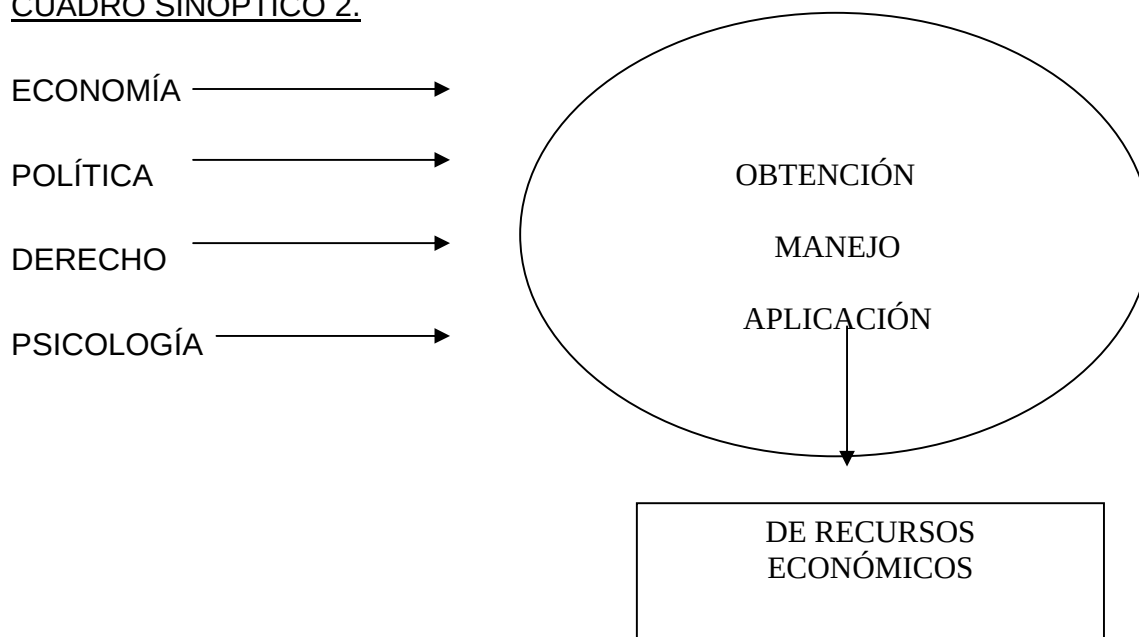
Esta materia (las finanzas públicas), también es objeto de estudio de diversas disciplinas que **aportan sus principios para el manejo adecuado de los recursos**. Así tenemos, que las finanzas públicas pueden ser analizadas por:

¹⁰ *Ibíd.*, Pág. 23

- La economía.
- La sociología,
- La psicología,
- La política,
- El derecho, etc.

Todas las anteriores, vistas en particular, se denominan: (por comodidad técnica): Economía financiera, sociología financiera, derecho financiero, etc.

CUADRO SINÓPTICO 2.

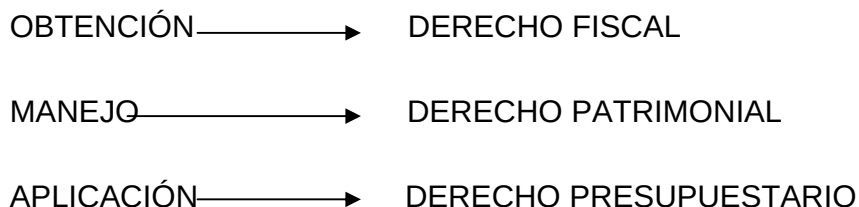


3.3.- EL DERECHO FINANCIERO.

Es el conjunto de normas que regulan la *OBTENCIÓN, EL MANEJO Y LA APLICACIÓN* del patrimonio del Estado, los cuales son necesarios para que subsistan los entes públicos.

En este orden de ideas, el derecho financiero forma parte del derecho publico, y tiene como sustento al DERECHO CONSTITUCIONAL, en virtud de que al poder legislativo le corresponde no solo fijar las normas para el desarrollo de la actividad financiera, si no también

autorizar anualmente al poder ejecutivo para que recaude los ingresos y realice los gastos dentro de los límites establecidos.



Por lo tanto, el derecho financiero NO TIENE AUTONOMÍA, pues su existencia depende de la aplicación de diversas ramas del derecho.

Derecho Patrimonial.- Procedimiento legal administrativo respecto del MANEJO de los bienes del Estado.

Derecho Presupuestario.- Normativo de la contabilidad del Estado en lo referente al gasto público.

3.4 EL DERECHO FISCAL

Se entenderá como materia Fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes.

Por su parte la Suprema Corte de Justicia considera por Fiscal lo perteneciente al fisco; y fisco significa la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales la que tienen intervención por mandato legal.

Así pues, el DERECHO FISCAL es una rama del derecho administrativo y este, a su vez, del derecho público. Tiene que ver con todo lo relativo en materia Fiscal,

Como son: el establecimiento de contribuciones, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se

impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias; y en si con cualquier concepto por el cual la autoridad tiene derecho a percibir un ingreso para solventar el gasto publico.

Otra definición de Derecho Fiscal es considerarla como el sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho publico del Estado, derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

El derecho Fiscal se distingue de las demás ramas del Derecho, ya que tiene las siguientes características:¹¹

- **La naturaleza de la obligación tributaria.-** A diferencia de las otras ramas del Derecho, en el derecho fiscal la obligación de cobrar recae en la hacienda pública y la obligación de pagar queda a cargo del contribuyente.
- **Los sujetos responsables.-** A diferencia del derecho privado, los sujetos responsables en materia fiscal pueden no ser los sujetos ejecutores; en ocasiones los sujetos pueden ser distintos a los causantes principales (sujetos solidarios, art. 26 CFF).
- **La facultad económica-coactiva.-** Es exclusiva de la hacienda publica, es la facultad que implica que la autoridad puede, en determinado momento, hacer efectivos los adeudos fiscales sin que necesariamente el particular este de acuerdo o puede ofrecer resistencia. (embargo y secuestro de bienes).
- **La exención fiscal.-** A diferencia del derecho privado la autoridad puede, en un momento dado, eximir de la obligación a cierto número de contribuyentes.
- **Las sanciones ejercidas.-** A diferencia de las otras ramas del derecho, el derecho fiscal contiene en un solo ordenamiento (CFF) las sanciones que puede en un momento dado imponer la autoridad ejecutora.

¹¹ LATAPI Ramírez Mariano., *Introducción al estudio de las contribuciones*, México, AMIF (Academia Mexicana de Investigación Fiscal A.C.) 1999 1ª. Impresión, Pág. 4,5.

- **La garantía en caso de litigio.-** En caso de que el contribuyente entre en litigio con la autoridad, este deberá, a diferencia de las demás ramas del derecho, ofrecer garantía para cubrir, en caso de que la sentencia dictada por el juez no le favorezca, el pago correspondiente.

La relación del derecho fiscal con las otras ramas del Derecho consiste en que el derecho fiscal se fundamenta en el derecho común, ya que en ocasiones para solucionar problemas de índole fiscal debe consultarse el derecho constitucional, el penal, el mercantil, el civil, etc.; además, de cada rama toma una buena cantidad de conceptos y es gracias al conocimiento de dichas ramas que se pueden resolver ciertas problemáticas de los contribuyentes.

El derecho fiscal toma principios de:

Derecho Constitucional.- En cuanto a temas de: obligatoriedad, legalidad de las leyes, no retroactividad, proporcionalidad y equidad, etc.

Derecho Mercantil.- Ha tomado bases y conceptos de: la Ley General de Sociedades Mercantiles, Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, Patentes y Marcas, el Código de Comercio y sus reglamentos.

Derecho Civil.- Ha tomado el Código Civil considerando conceptos como: Persona Física y Moral, obligaciones, residencia, domicilio, embargo, caducidad y prescripción, etc.

Derecho Laboral.- En cuanto al derecho laboral, ha tomado conceptos como: Salario, Horas extras, Trabajador de confianza, Relación laboral, leyes fundamentales como son: Ley del IMSS, del INFONAVIT, etc.

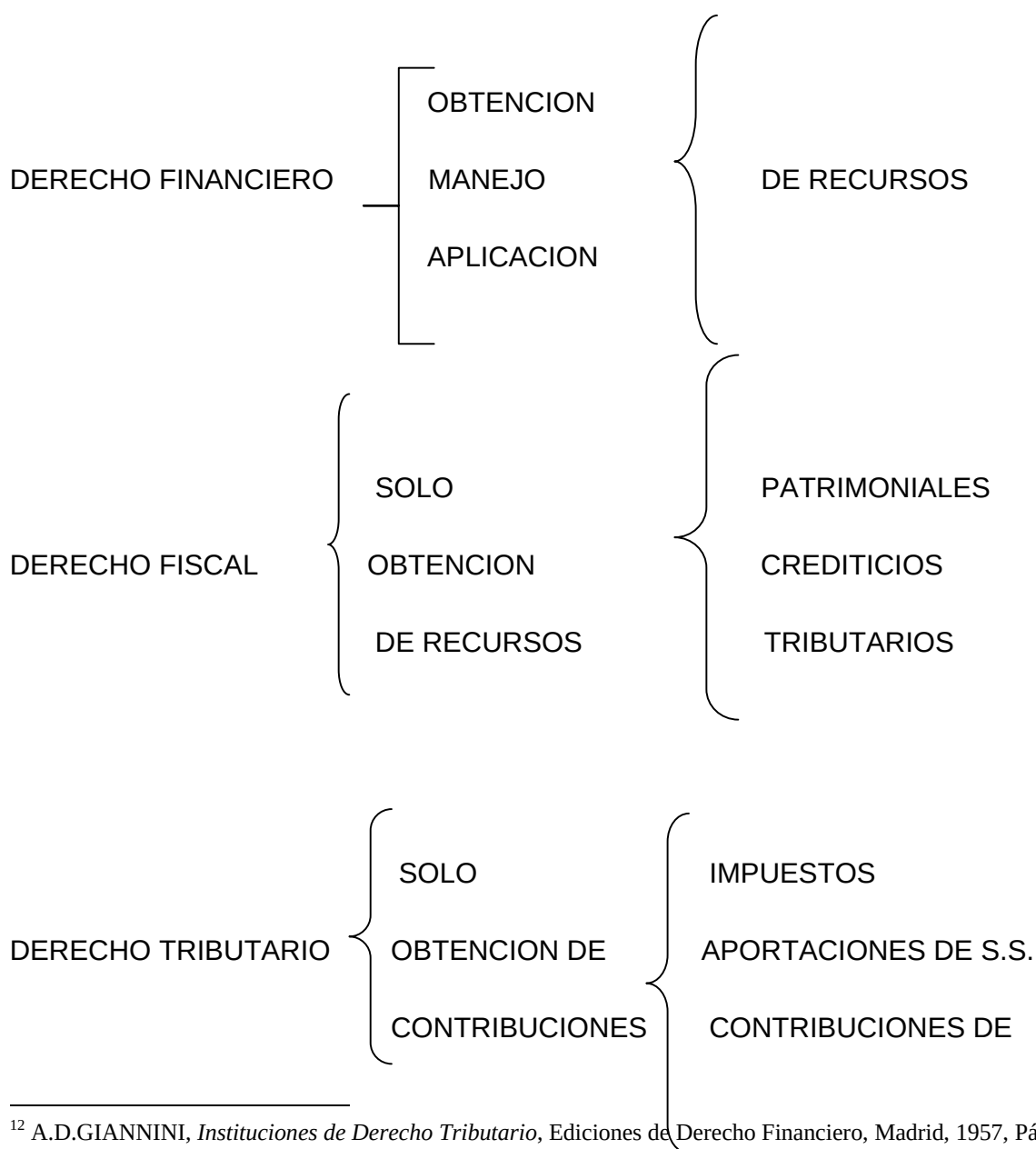
Derecho Penal.- Del derecho penal a tomado conceptos como: Fraude, así como lo relativo a sanciones e infracciones.

Derecho Procesal.- Y por último, del derecho procesal participa en el derecho fiscal en lo relativo a recurso administrativo. (Recurso de revocación), así como a juicios ante tribunales administrativos.

3.5. EL DERECHO TRIBUTARIO

De acuerdo con Giannini¹² el Derecho Tributario es aquella rama del derecho administrativo, que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.

CUADRO SINOPTICO 3



¹² A.D.GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ediciones de Derecho Financiero, Madrid, 1957, Págs. 7 y 8.

Planteando así el contenido del Derecho Financiero, del Derecho Fiscal y del Derecho tributario, concluiremos con la explicación que Adolfo Atchabahian¹³ nos hace respecto a estas disciplinas:

“En realidad, no habría solamente una rama jurídica, sino tres íntimamente vinculadas, y en cuanto al modo de denominarlas con propiedad, somos partidarios de sostener, como lo sugirieron algunos autores, que existirían algo así como sucesivos círculos concéntricos que comprenden dentro de si, o bien resultan comprendidos, los diferentes ámbitos de normatividad jurídica que nos interesan.

El orden decreciente de comprensividad, habría: Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario.

El primero incluye la regulación de los actos cumplidos por el Estado (a fin de procurar los medios de financiamiento para atender los gastos públicos) y los que se relacionan con la administración de los bienes que le pertenecen.

El Derecho Fiscal incorporaría los principios y normas según los cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que les son dados, los derivados de la explotación de los bienes de dominio publico (originario y de las empresas de que sea titular) como igualmente los percibidos por el uso del crédito publico.

Y por ultimo, el Derecho Tributario seria aquel conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares.

3.6 FUENTES DEL DERECHO FISCAL Y TRIBUTARIO.

¹³ ATCHABAHIAN, Adolfo, *Lo contencioso tributario en América* Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, segundo numero extraordinario.

Entendemos por fuente, el mecanismo que da origen a las leyes fiscales. En México tenemos básicamente las siguientes fuentes del derecho fiscal:

- La Ley
- Decretos Ley
- Reglamentos
- Circulares
- La Jurisprudencia
- Tratados para evitar la doble tributación

Son fuentes del Derecho Tributario aquellos actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia de dicho derecho; de acuerdo al autor Delgadillo¹⁴ “Partiendo de la concepción de la teoría general del Derecho, encontramos que el establecimiento de disposiciones emanadas del órgano del Estado encargado de la función legislativa para regular la conducta de los individuos dentro de una sociedad, nos coloca frente a una Norma Jurídica, y cuando estas disposiciones regulan la relación que surge entre las partes relativas a la obtención de recursos del estado y a la correlativa obligación de enterarlos, estamos ante una **“NORMA TRIBUTARIA”**”

Esta norma tributaria esta integrada por las mismas fuentes del Derecho Fiscal antes mencionadas, y que a continuación definiremos y explicaremos cada una de ellas.

3.6.1. La Ley

Conforme a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, solo mediante una Ley es posible imponer contribuciones para cubrir los gastos públicos. Año con año el Ejecutivo Federal presenta una iniciativa de ley que reforma la ley vigente y que en principio entra en vigor el 1 de enero del siguiente año con objeto de ser discutida en la Cámara de Diputados.

¹⁴ *Ibíd.*, Págs. 79-88

La iniciativa puede contener nuevos impuestos, nuevas tasas, nuevas deducciones, y adecuaciones de los ordenamientos a la realidad que vive el país, aunque es el ejecutivo quien la envía para su discusión, dicha iniciativa es elaborada por personal de la Secretaría de Hacienda partiendo de las aspiraciones de recaudación que se presenten para el próximo año.

En los últimos 10 años han existido más de 300 modificaciones a la ley lo cual arremete seriamente el principio de certidumbre, pues con tantos cambios el inversionista materialmente no puede planear su negocio en el tiempo.

La creación de las disposiciones legales, tiene que cumplir con todas las bases fundamentales del proceso legislativo, y cuando se refieren a los tributos además de los lineamientos generales constitucionales que regulan la elaboración de las leyes, cuando se trate de proyectos sobre empréstitos, contribuciones o impuestos deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

3.6.2. Decretos Ley

No obstante la división de poderes establecida en la **Constitución**, de acuerdo con la cual la ley debe surgir de manera exclusiva del poder legislativo, excepcionalmente puede tener su origen en el poder ejecutivo. Se trata, en este caso, del “Decreto – Ley “.

El decreto-ley se presenta cuando la constitución autoriza al poder ejecutivo para que expida leyes sin necesidad de una delegación del Congreso, (en este caso, el origen de la autorización se localiza en la constitución).

En materia fiscal y tributaria, el Ejecutivo esta facultado para emitir decretos por un tiempo limitado y con un propósito definido, tal es el caso que nos indica el Art. 131 constitucional donde se faculta al Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas, las tarifas de exportación o importación.

Al mismo tiempo, esta el Art. 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación (CFF), donde se faculta al presidente de la Republica para diferir o condonar el pago de impuestos, cuando

alguna rama de la actividad económica o alguna región este siendo afectada o pueda ser afectada por algún siniestro, caso fortuito o de fuerza mayor.

Durante 1995, después de la crisis financiera originada por el famoso error de diciembre de 1994, el presidente de la Republica promulgo un decreto para apoyar a los deudores del fisco federal (POAFI), el cual tenia objeto, condonar o diferir la deuda que los contribuyentes tenían con el fisco; este programa beneficio a ambas partes: al contribuyente por la disminución en sus deudas y al fisco federal porque a final de cuentas recupero créditos que de otra manera nunca hubiera recuperado.

Otro ejemplo, seria, el Estado de Chiapas, que por su grado de marginalidad, el presidente puede promulgar un decreto donde disminuya por un tiempo limitado y solo a esta región, las tasas de impuestos.

3.6.3. Reglamentos

De acuerdo con el maestro Fraga¹⁵ los reglamentos son una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el poder ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el poder legislativo.

Con la aplicación adecuada del principio de legalidad, podemos afirmar que solo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias, y el reglamento solo vendrá a facilitar su aplicación, sin que sea posible ampliar o restringir su existencia y sus efectos, ya que, como ha quedado expuesto, solo la ley puede establecer el objeto, los sujetos, la base, las cuotas y las excepciones.

Los reglamentos son de gran importancia en materia tributaria, por la gran complejidad que presentan estas leyes, pero es necesario aclarar que desde el punto de vista formal, los reglamentos exigen para su validez la firma del Secretario de Estado encargado del ramo a que corresponda la materia del reglamento, así lo dispone el art. 92 de la propia constitución.

¹⁵ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, México Porrúa, 1984.

3.6.4. Circulares

Estas disposiciones son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos, mediante las cuales dan instrucciones a sus subordinados acerca del régimen interior de las oficinas o su funcionamiento en relación con el público.

En este sentido, Fraga¹⁶ menciona: "... la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, y principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa."

Es decir, el funcionamiento de la organización pública requiere una serie de mecanismos que permitan la fluidez de las instrucciones dentro de la organización jerárquica. Estas instrucciones que orientan la actividad de los funcionarios y empleados reciben el nombre de circulares. Por medio de una circular no es posible establecer obligaciones a cargo de los contribuyentes, solo derechos.

3.6.5. Jurisprudencia.

Existe en nuestro sistema otra institución que ha adquirido gran fuerza jurídica que se denomina "jurisprudencia", la cual se define como "Las resoluciones de los tribunales que, por mandato de ley, son de observancia obligatoria".¹⁷

En materia fiscal la jurisprudencia se establece cuando el pleno de la sala superior aprueba tres precedentes (juicios) en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario (art. 260 CFF); también se fijara jurisprudencia cuando alguna sección de la sala superior apruebe cinco precedentes no interrumpidos (Mismo fundamento).

La jurisprudencia en nuestra legislación es de importancia, pues revisan en detalle la aplicación puntual de la legislación, porque de ellas necesariamente emanan reformas, en muchos casos impostergables para la legislación fiscal.¹⁸

¹⁶ Op. Cit., Pág. 75

¹⁷ Delgadillo, Luís Humberto, Op.Cit., Pág. 87.

¹⁸ JURISPRUDENCIA No. 25 Gaceta No. 70. octubre 1993, 3ª. Parte, Colegiados, Pág.76 S.C.J.N., 8ª. Época.

3.6.6. Tratados para evitar la doble tributación.

Desde 1991 el gobierno federal ha buscado incorporar a nuestro país en la economía globalizada. Para ello ha firmado con la mayoría de los países tratados de tipo global. De acuerdo con la constitución, en su art. 133 los tratados internacionales firmados por México con otros países tienen nivel de ley suprema, razón por la cual son fuente del derecho fiscal.

En la practica y debido al diseño de los diversos ordenamientos fiscales de los países se pueden dar problemas de doble tributación internacional gravando al contribuyente por un mismo acto durante un mismo periodo dos veces por dos países distintos, los principios de nacionalidad, residencia y fuente de riqueza son en si los elementos básicos que originan dicha problemática.

Podríamos decir que un contribuyente reside para efectos fiscales en México, sin embargo su nacionalidad es estadounidense. Este contribuyente realiza actos mercantiles, y por lo tanto, genera renta gravable. México, por ser su país de residencia, necesariamente lo gravara pero al mismo tiempo Estados Unidos lo gravara también por los mismos actos y por la misma renta, por ello el contribuyente deberá teóricamente pagar doble impuesto en México, por su residencia, y en estados unidos, por su nacionalidad.

Se presenta aquí el efecto de la doble tributación, razón por la cual los países desarrollados o los organismos que los agrupan han creado modelos para resolver dichas situaciones y a la fecha existen tres modelos vigentes los cuales son:

- 1.- Modelo de la Organización de la Cooperación y Desarrollo Económico.
- 2.- Modelo de las Naciones Unidas.
- 3.- Modelo de Estados Unidos.

PARTE 4

AUTORIDADES FACULTADAS PARA LEGISLAR SOBRE MATERIA FISCAL

4.1. –POTESTAD Y COMPETENCIA TRIBUTARIA

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder publico, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por el¹⁹.

Cuando se habla de la Potestad Tributaria, se refiere a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder se concretiza y concluye con la emisión de la Ley, en la cual, posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados para su debido cumplimiento.

En este sentido, la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una Ley, que vinculara individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica-tributaria.

Por tanto, cuando hablamos de potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando nos referimos a la Competencia Tributaria hacemos alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado.

Potestad es poder que emana de la soberanía del Estado y competencia es facultad que deriva de la Ley.

Como consecuencia del sistema de gobierno establecido por nuestra **Constitución Federal**, art. 39,40 y 115 (de la soberanía nacional y de la forma de gobierno), tanto el gobierno federal como los gobiernos de los estados tienen poderes tributarios. De este modo, los

¹⁹ Op.cit. Pág. 38,39 y 40.

siguientes temas se dedican al estudio general de la fundamentación constitucional del tributo en sus tres ámbitos: **Federal, Estatal y Municipal.**

4.2.- CONGRESO DE LA UNIÓN.

El art. 73 fracciones VII de la Constitución Federal confiere al Congreso de la Unión Facultad para “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.²⁰

Tengamos presente que la fracción VII aludida concede poder tributario ilimitado al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto, y la fracción XXIX-A de dicho artículo 73, confiere a favor del Congreso de la Unión poderes exclusivos de tributación (potestad tributaria) en algunas materias, entre las que figuran las siguientes:²¹

- 1) En materia de comercio exterior.-** Esto es, de importaciones y de exportaciones. Este rubro ha sido una fuente exclusiva de ingresos para la Federación desde la constitución de 1824.
- 2) Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del art. 27 constitucional.-** Relativos en términos generales, a minería y petróleo. Una razón es que estos recursos son propiedad de la Nación y no de los estados, de modo que solo el gobierno federal, en su calidad de representante de la Nación, puede proteger adecuadamente el interés general a través de leyes que obligan a una mesurada y prudente explotación de tales recursos.
- 3) Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.** Los bancos, en sus diversas especialidades, son gravados por el impuesto sobre la renta y sobre el impuesto sobre adquisiciones de bienes inmuebles. Asimismo, las compañías de seguros y de fianzas son gravadas por el citado impuesto sobre la renta y con el impuesto sobre las primas que cobran, además de que conjuntamente con los bancos contribuyen al sostenimiento de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.

²⁰ Algunos artículos ya se mencionaron en el capítulo II, “Normas de aplicación específica en materia tributaria” pero en este capítulo se amplía el tema de potestad tributaria.

²¹ QUINTANA Valtierra Jesús, Op. Cit. Pág. 40-44

4) Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Solo el Congreso de la Unión tiene facultades para gravar los servicios públicos concesionados o directamente administrados por el gobierno federal. Por lo común se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.

5) Existe un grupo de Impuestos Especiales que son establecidos exclusivamente por el poder tributario federal, que son:

- a) Energía Eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal.
- g) Producción y consumo de cerveza.

Para todos estos rubros impositivos, existían leyes especiales de tributación que se encontraban vigentes hasta el 1º. De enero de 1980, fecha en que entro en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual vino a abrogarlas.

4.3. –ENTIDADES FEDERALES

Asimismo, existen facultades exclusivas para la Federación en razón de estar prohibidas a los Estados. Es decir, la Federación tiene poder fiscal exclusivo sobre aquellas materias o fuentes de tributación que la Constitución Federal, en sus fracciones III a VII del artículo 117, prohíbe a los Estados, y que pueden resumirse en:

- a) El acuñamiento y emisión de moneda, timbres y estampillas,

b) Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio,

c) Tributos y procedimientos alcabalatorios. (entrada, salida o circulación de mercancías)

La federación tiene como facultad expresa en el art. 27, legislar en materia agraria, por lo que se desprende que también es la encargada de legislar su aspecto tributario, al tratarse se núcleos de población ejidal o comunal, ya que la fracción XXX del art. 73 le faculta para expedir las Leyes que sean necesarias para hacer efectivas todas las facultades que la misma constitución confiere al Congreso de la Unión.²²

4.4- LOS ESTADOS

La opinión de algunos tratadistas, e inclusive de la Corte, es que el fundamento constitucional del poder tributario de los Estados, reside en el art. 124 de la Constitución Federal, el cual dispone que, “las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”.

De esta forma. Todas las materias que no sean exclusivas de la Federación podrán ser gravadas en forma concurrente por esta y por los Estados.²³

Se entiende entonces, que el punto de partida de la potestad tributaria de los Estados se encuentra en el art. 40 de nuestra carta fundamental, al establecer la existencia de estos entes, la cual señala “es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental”.

²² DELGADILLO, Luís Humberto, ob.cit. Pág. 46

²³ Así lo resolvió el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la revisión al amparo 9521/65, publicada en la Pág. 77 del volumen CXXXIII del semanario judicial de la Federación, que en su parte conducente dice: “El que haya materias reservadas exclusivamente a la federación, conforme a las fracciones X y XXIX del Art. 73 constitucional, no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, si no que los Estados están excluidos de ellas...”

Es la autonomía y soberanía de los estados donde radica el fundamento del poder tributario de los mismos, puesto que es universalmente reconocido que la soberanía implica el ejercicio de la potestad tributaria y que la falta de este equivale a ausencia de soberanía.

4.5. -LOS MUNICIPIOS.

El desarrollo del municipio mexicano, desde 1917 a la fecha, demuestra que su situación financiera deja mucho que desear, ya que aun cuando el Congreso Constituyente de 1917 debatió largamente su autonomía financiera, se aprobó un texto que a casi nadie satisfizo, ya que “.. Las prolongadas sesiones y los numerosos asuntos tratados a través de enconados debates, había acabado por agotar la resistencia física de los representantes” (Diario de debates).

En la fracción IV del art. 115 constitucional se estableció que “Los municipios administraran libremente su hacienda, la que se formara con las contribuciones que le señalen las legislaturas de los estados...” Con lo que dejo en manos de los congresos estatales la facultad de asignar las contribuciones que debe recaudar el municipio, situación que lo hace depender, en materia tributaria, del poder estatal.

Es cierto que el municipio siempre ha podido manejar libremente su hacienda, pero ello no le garantiza que esta sea suficiente para satisfacer sus necesidades, ya que su integración quedaba sujeta a un criterio más político que económico.

En diciembre de 1982 se promovió una reforma al citado art. 115 constitucional, con lo que, a raíz de esta reforma la hacienda municipal quedo formada por:

- a) Contribuciones, fundamentalmente las relativas a la propiedad raíz (inmobiliarias) y sus modificaciones.
- b) Participaciones Federales.
- c) Ingresos por los servicios públicos que preste.
- d) Rendimiento de sus bienes.

Como conclusión podemos afirmar que el municipio carece de potestad tributaria, ya que no puede establecer sus contribuciones directamente, y solo administra su hacienda con base en su competencia tributaria.

PARTE 5

LOS INGRESOS DEL ESTADO (TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS)

5.1 EL PATRIMONIO DEL ESTADO.

5.1.1.- DEFINICION

Es el conjunto de elementos materiales e inmateriales tanto del dominio público, como del privado, cuya titularidad es del Estado, ya sea en forma directa o indirecta (a través de organismos descentralizados o sociedades mercantiles del Estado) que le sirven para el cumplimiento de sus actividades y cometidos.²⁴

Por lo que hace al significado jurídico de Patrimonio del Estado o Nacional, se define como la totalidad de bienes, derechos, obligaciones y recursos financieros en donde el Estado es propietario y que sirven para el cumplimiento de sus atribuciones conforme al derecho positivo.

El Estado, en virtud de los fines que persigue, cuenta con un patrimonio cuyo manejo le corresponde, dadas las dimensiones de las tareas estatales y la importancia económica y estratégica de su totalidad, es necesario una adecuada administración y control del mismo, y es aquí donde se encarga el Derecho Financiero de implementar su actividad la cual ya se vio en el capítulo III.

Dentro del patrimonio del Estado, se encuentran los siguientes elementos:

1. El territorio y todas las partes integrantes del mismo:

- a) La superficie terrestre, delimitada por las fronteras negociadas o naturales,

²⁴GONZALEZ García J. Jesús, PAG.WEB. [universidadabierta.edu.mx/biblio/G/González Jesús-el patrimonio.htm](http://universidadabierta.edu.mx/biblio/G/González%20Jesús-el%20patrimonio.htm)-524K.

- b) El subsuelo y todos los minerales, hidrocarburos, aguas subterráneas y elementos radioactivos.
 - c) La plataforma continental que es la prolongación del territorio por debajo de las aguas marítimas,
 - d) Las islas, incluyendo los arrecifes y cayos;
 - e) El mar territorial;
 - f) El mar patrimonial, y zonas económica exclusiva. En estos dos elementos se encuentran también la flora y la fauna marítima;
 - g) El subsuelo del mar territorial y del mar patrimonial;
 - h) El espacio aéreo;
2. Todos los bienes cuya titularidad directa o indirecta sea del Estado.
 3. Los ingresos del Estado por vías de Derecho Público y Privado.
 4. El conjunto de Derechos de los que el Estado es titular.
 5. Los bienes del dominio privado.

El Estado Mexicano es titular soberano de estos bienes y operan sobre ellos una serie de derechos derivados de la misma soberanía, estableciendo principios y regímenes jurídicos de derecho público para determinadas categorías de bienes, así como la facultad para regular su titularidad pública y para organizar la propiedad privada y sus modalidades

El patrimonio del Estado, está sujeto fundamentalmente a un régimen de Derecho Público, basado en las disposiciones de los Artículos 27 y 42 a 48 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ese régimen no está sistematizado y unificado, sino que está integrado por muchísimas leyes derivadas de párrafos o fracciones del mismo Artículo 27.

La base constitucional está fundamentalmente en el Artículo 27, pero también existen aspectos relativos a esta cuestión en el Artículo 73, y en cuanto al aspecto territorial y las partes integrantes de la Federación están reguladas por los Artículos 42 a 48 de la propia Constitución.

TERRITORIO.

Es el conjunto de elementos físicos geográficos del planeta (tierra) sobre los que el Estado ejerce su soberanía, sirve de asiento a su población y está delimitado por las fronteras naturales (accidentes geográficos y mar) y artificiales (fronteras definidas en tratados).

El Territorio es un concepto creado por el hombre y que lo ha acompañado a través de la historia de muchos siglos. El planeta desde sus orígenes y su evolución en su contexto físico, no tiene divisiones ni fronteras.

El territorio, superficie terrestre del planeta, puede ser visto desde el punto de vista del derecho Interno y del Derecho Internacional, ya que en ambos sistemas jurídicos ha sido definido.

La noción del territorio, va muy estrechamente ligado con la evolución del hombre sobre el planeta, originalmente el hombre era nómada, ya que necesitaba moverse para buscar alimentos y abrigo. Cuando descubre lugares abundantes en caza y pesca y se percata de que puede practicar el cultivo, empieza a volverse sedentario. A consecuencia de lo anterior se forman grandes asentamientos alrededor de ríos y van surgiendo pueblos como los egipcios, los hindúes, los arios y los chinos. En esa época no existía un derecho internacional que delimitara las fronteras entre los pueblos; fue el poder militar el que les permitía conservar o ampliar las superficies o terrenos que poseían.

La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originalmente a la nación la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada.

5.1.2.-BIENES DE DOMINIO PÚBLICO DEL ESTADO.

Es la propiedad que tiene el Estado sobre bienes muebles e inmuebles, sujeta a un régimen de derecho público, cuyas características son inalienables, inembargables e imprescriptibles, con las excepciones y modalidades que marca la ley.

Comprende el dominio público los bienes que por su naturaleza son del uso de todos, los bienes que estén afectos al servicio de las dependencias del poder público, los bienes destinados a un servicio público, los bienes que en general están afectos o destinados a una causa de utilidad pública.

En México la base para establecer el concepto de dominio público son los párrafos primero, cuarto, quinto, sexto, séptimo y octavo, y de las fracciones VII y XX del Artículo 27 Constitucional, que se relacionan también con los artículos 42 y 48 de la Constitución.

Las leyes que rigen en México los bienes del dominio público son:

1. La Ley General de Bienes Nacionales (ART. 2)
2. LA Ley Federal de Aguas,
3. La Ley Federal del Mar,
4. La Ley de Navegación y Comercio Marítimo,
5. La Ley Forestal,
6. La Ley Federal de Pesca y otras disposiciones específicamente.

La titularidad de los bienes de dominio público, pueden ser de:

1. La Federación.
2. De las Entidades Federativas (los Estados de la Federación) y el Distrito Federal.
3. De los Municipios
4. De Organismos Paraestatales (Federales, estatales y municipales)

Existen bienes del dominio público, típicamente dentro de la esfera de los Estados de la Federación, como pueden ser los edificios públicos, donde residen los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, las escuelas públicas locales, los bienes de las Universidades, de las Direcciones de Pensiones, plazas públicas en las capitales, etc.

En lo que respecta a los Municipios, los Ayuntamientos son los titulares de los bienes del dominio público municipal.

En México puede afirmarse respecto de las instalaciones de bomberos, de las máquinas utilizadas para este servicio público de las instalaciones de radio ayuda y radar aéreo, así como también de las instalaciones de transmisiones por microondas, son bienes del dominio público en razón de la interpretación analógica y de los principios consignados en el Artículo 750 del Código Civil para el Distrito Federal.

Con base en el Artículo 2 de la Ley General de Bienes Nacionales son de dominio público los siguientes:

I. Los de uso común;

II. Los señalados en los Artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo, y 42, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

III. Los enumerados en la fracción II del Artículo 27 Constitucional, con excepción de los comprendidos en la fracción II, del Artículo 3o. de esta ley;

IV. El lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores;

V. Los inmuebles destinados por la Federación a un servicio público, los propios que de hecho utilice para dicho fin y los equiparados a éstos, conforme a la ley;

VI. Los monumentos históricos o artísticos, muebles e inmuebles, de propiedad federal;

VII. Los monumentos arqueológicos muebles e inmuebles;

VIII. Los terrenos baldíos y los demás bienes inmuebles declarados por la ley inalienable e imprescriptible;

IX. Los terrenos ganados natural o artificialmente al mar, ríos, corrientes, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional;

X. Las servidumbres, cuando el predio dominante sea alguno de los anteriores;

XI. Los muebles de propiedad federal que por su naturaleza no sean normalmente sustituibles, como los documentos y expedientes de las oficinas; los manuscritos, incunables, ediciones, libros, documentos, publicaciones periódicas, mapas, planos, folletos y grabados importantes o raros, así como las colecciones de esos bienes; las piezas etnológicas y paleontológicas; los especímenes tipo de la flora y de la fauna; las colecciones científicas o técnicas, de armas, numismáticas y filatélicas; los archivos, las fono grabaciones, películas, archivos fotográficos, cintas magnetofónicas y cualquier otro objeto que contenga imágenes y sonidos, y las piezas artísticas o históricas de los museos; y

XII. Las pinturas murales, las esculturas y cualquier obra artística incorporada o adherida permanentemente a los inmuebles de la Federación o del patrimonio de los organismos descentralizados, cuya conservación sea de interés nacional.

XIII.- Las meteoritos o aerolitos y todos los objetos minerales, metálicos, pétreos, o de naturaleza mixta, procedentes del espacio exterior, caído y recuperado en el territorio mexicano, en los términos del reglamento respectivo.

5.1.3.- BIENES DE DOMINIO PRIVADO DEL ESTADO.

Existe un conjunto de bienes que integran lo que se llama el dominio privado, estos están constituidos por todos aquellos bienes que no son de uso común, y que no están destinados a un servicio público, pero que son propiedad del Estado.

Son bienes de dominio privado, los muebles o inmuebles, sujetos fundamentalmente a un régimen de derecho privado, pero destinados a fines públicos, sin embargo también están

sujetos a normas de derecho público. La sujeción a normas de derecho privado no quita a los bienes de dominio privado su carácter de propiedad pública.

Los Bienes de Dominio Privado se regulan por la Ley General de Bienes Nacionales, con fundamento en el Artículo 3 de la Ley en mención son de dominio privado los siguientes:

I. Las tierras y aguas de propiedad nacional no comprendidas en el Artículo 2o. de esta ley que sean susceptibles de enajenación a los particulares;

II. Los nacionalizados conforme a la fracción II del Artículo 27 constitucional, que no se hubieren construido o destinado a la administración, propaganda o enseñanza de un culto religioso;

III. Los bienes ubicados dentro del Distrito Federal, declarados vacantes conforme a la legislación común;

IV. Los que hayan formado parte del patrimonio de las entidades de la Administración Pública Paraestatal, que se extingan o liquiden, en la proporción que corresponda a la Federación;

V. Los bienes muebles de propiedad federal al servicio de las dependencias de los Poderes de la Unión, no comprendidos en la fracción XI del Artículo anterior;

VI. Los demás inmuebles y muebles que por cualquier título Jurídico adquiera la Federación.

VII. Los bienes muebles e inmuebles que la Federación adquiera en el extranjero;

VIII. Los bienes inmuebles que adquiera la Federación o que ingresen por vías de derecho público y tengan por objeto la constitución de reservas territoriales, el desarrollo urbano y habitacional o la regularización de la tenencia de la tierra.

También se considerarán bienes inmuebles del dominio privado de la Federación, aquellos que ya formen parte de su patrimonio y que por su naturaleza sean susceptibles para ser destinados a la solución de los problemas de la habitación popular, previa declaración expresa que en cada caso haga la Secretaría de Desarrollo Urbano y Ecología.

5.1.4.- MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL

La realidad jurídica social mexicana, nos señala que el Estado tiene la facultad para establecer en sus bienes modalidades, disponer de ellos y regularlos conforme a mecanismos de derecho que el mismo llegue a crear. El patrimonio del Estado en su sentido restringido (limitado a los bienes con los que cuenta para su cometido) se encuentra regulado por los Artículos 27, 42, 43, 48 y 132 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en el ámbito legal su marco es la Ley General de Bienes Nacionales.

Por otra parte, el Estado al realizar una compleja e importante actividad en materia financiera, encaminada a recaudar los recursos pecuniarios para cumplir con sus atribuciones, dichos recursos, que también forman parte del patrimonio del Estado se obtienen a través de los ingresos por vías de derecho público y por vías de derecho privado, los mas importantes en cuanto a su volumen son los primeros, entre los que se encuentran:

- 1) Los tributarios,
- 2) Los empréstitos,
- 3) La emisión de moneda y las contraprestaciones por servicios públicos.

Los ingresos que obtiene el Estado, por medio de mecanismos públicos o privados, representan un capítulo fundamental dentro de su patrimonio e instrumento imprescindible para cumplir con sus atribuciones. En este contexto el marco constitucional de las contribuciones son los artículos 31 fracción IV, 73 fracciones VII, VIII, XVIII y XXIX; 115 fracción IV; 118 fracción I, 122, BASE PRIMERA, fracción V; la actividad que el Estado efectúa en el ámbito financiero se instrumenta básicamente por medio de la Ley de Ingresos, Presupuesto de Egresos, la Ley General de Deuda Pública, la Ley General de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, la Ley de Coordinación Fiscal, el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Derechos.

Los ingresos públicos constituyen sólo un sector de los recursos de que dispone el Estado para encarar el financiamiento de las necesidades públicas; sin embargo sus bienes

patrimoniales no son, un ingreso público, más sí lo producido por ellos. En este último aspecto y con base en uno de los objetivos que persigue la Convención Nacional Hacendaria de "lograr un nuevo federalismo hacendario integral, el cual deba incluir el ingreso, el gasto, la deuda y el patrimonio públicos" debe mirar hacia las percepciones no tributarias como los productos y aprovechamientos, términos que definiremos en capítulos posteriores.

5.2.-LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.

Como punto de referencia para el análisis y agrupamiento de los ingresos del Estado tenemos como elemento fundamental la ley que los regula, denominada "Ley de Ingresos de la Federación", que emite anualmente el Poder Legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 74, fracción IV. De la Constitución y de acuerdo con sus facultades establecidas en el art. 73 que menciona en su fracción VII, "imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto publico o presupuesto de egresos".

La Ley de Ingresos de la Federación no es más que el presupuesto de ingresos que pretende percibir el gobierno federal por concepto de diversas contribuciones y empréstitos por un año de calendario, las cuales deberán ser lo suficientes para cubrir los gastos que la Federación realice en el año de calendario.²⁵

La Ley de Ingresos, por su carácter, es el presupuesto de ingresos anual del gobierno federal por lo que en la práctica le da vigencia anual a la legislación fiscal, en otras palabras, supongamos que la LIF olvida contener algún gravamen, por ejemplo, el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN). En la práctica, los contribuyentes gravados por este impuesto podrían ampararse y solicitar el no gravamen por el ejercicio completo, ya que la autoridad no dio vigencia por ese ejercicio a dicha ley en particular.

El art. 71 de la CPEUM le concede al poder Ejecutivo al igual que al poder Legislativo, la facultad de iniciar leyes o decretos, en el caso de la LIF es una facultad natural del poder Ejecutivo presentar este tipo de iniciativa, pues es este el que tiene los elementos de análisis

²⁵ LATAPI Ramírez Mariano, ob.cit. Pág. 32,34.

y visión para armarla y; sin embargo, toca al Congreso de la Unión discutirla y en su caso aprobarla.

Inicialmente debe ser discutida en la Cámara de Diputados (art. 72-H CPEUM), por lo tanto en este caso en particular, dicha cámara será considerada como *cámara de origen* y por lo tanto la Cámara de Senadores fungirá como *cámara revisora*.

Nuestro país tiene un congreso plural en la actualidad, esto quiere decir que a diferencia de años anteriores las cámaras están representadas por varios partidos y ninguno tiene la mayoría absoluta, por ello, la LVII legislatura ha representado el parte aguas en la historia democrática de nuestra patria. Hoy el poder Legislativo ha alcanzado una autonomía nunca antes vista y esto es la consecuencia de un régimen democrático como lo expresa nuestra carta magna.

La Ley de Ingresos de la Federación contiene el desglose de todos los conceptos por los cuales el Gobierno Federal tendrá ingresos el siguiente ejercicio, estos conceptos se dividen en dos: TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS.

La Ley de Ingresos de la Federación para el año 2007 señala que esta percibirá ingresos por los siguientes conceptos:²⁶

5.3.-LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.

Son ingresos tributarios, los provenientes del poder impositivo del Estado, quien como ente supremo de la sociedad, tiene la facultad o poder para obtener recursos de los particulares; es decir, estamos frente a un poder soberano, y en el ejercicio de esta soberanía se obtendrán dichos recursos.

Como sabemos, uno de los aspectos de la soberanía es el conocido poder de imperio, facultad que en el Estado Romano se expresaba en el dominio absoluto sobre los pueblos que conquistaba, sometiéndolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportar recursos. Con base en esta idea, podemos decir que en virtud de su poder de imperio, el

²⁶ LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION, Pág. Web, www.diputados/ley de ingresos de la federación/2007.

Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular, pero es indispensable dejar asentado que no toda imposición a particulares podrá tener el carácter de exacción tributaria, ya que existen otros tipos de ingresos que, a pesar de ser impuestos por el poder soberano, no tienen esa característica, caso particular lo constituyen las multas, que no obstante que representan ingresos para el estado, su imposición tiene como antecedente un hecho ilícito y su finalidad es, ante todo, ejemplificativa, ya que con ella se pretende, mas que otra cosa, imponer un castigo a quien incumple un mandato legal, y difundir su ejecución para desanimar la práctica de este tipo de conductas.

Por lo tanto, se consideran ingresos tributarios, conforme a lo señalado en la Ley de Ingresos de la Federación:

- a) Los Impuestos,
- b) Las aportaciones de Seguridad Social,
- c) Las Contribuciones de mejoras,
- d) Los Derechos,
- e) Los Productos, y,
- f) Los Aprovechamientos.

Veamos con detalle cada uno de los conceptos tributarios.

LOS IMPUESTOS:

El CFF en vigor en su art. 2º. Señala que las contribuciones se clasifican en: Impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, definiendo al impuesto como la contribución establecida en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica de hecho previstas en la misma.

Giuliani Fonrouge²⁷ expresa el siguiente concepto de impuesto: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles.”

LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Se encuentran definidas en la fracción II, del art. 2 del CFF, y son: “Contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por ley en materia de seguridad social.”

Esta categoría de gravamen se refiere a la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de especiales actividades del estado.

Las contribuciones que tienen este carácter son:

- Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores (INFONAVIT)
- Cuotas para el instituto Mexicano del seguro Social (IMSS)
- Cuotas para el Instituto de Seguridad y servicios Sociales de los trabajadores del estado (ISSSTE)
- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Las aportaciones de Seguridad Social contienen características fundamentales que pueden resumirse de la manera siguiente:

- a) **Constituyen una prestación en dinero.** Esta prestación a cargo de los contribuyentes debe ser en dinero y no en especie.

²⁷ GIULIANI Fonrouge, “Derecho Financiero”, Tomo I, De Palma, Buenos Aires, 1970, Pág. 273.

- b) ***Son una obligación que deriva de la ley.*** Dicha contribución deriva de la obligación que establece la ley especial respectiva; en este caso sería la Ley del Seguro Social, la Ley del ISSSTE, la del INFONAVIT, etc.
- c) ***Están regidas por el principio de legalidad.*** En atención a que dicha prestación se encuentra establecida en la ley, esta regida necesariamente por el principio de legalidad.
- d) ***Tienen un destino final.*** Estas aportaciones están destinadas a construir el capital o patrimonio de los organismos públicos descentralizados, creados por ley, para la prestación de los servicios de seguridad social.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

El art. 2 del CFF fracción III, define las contribuciones de mejoras así: “Son las establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Por ejemplo, supongamos que el gobierno federal decide construir un camino asfaltado que beneficie a una comunidad específica, en este caso la comunidad tendrá que aportar teóricamente al gobierno federal una contribución por dicho beneficio.

DERECHOS

El art. 2 fracción IV define a los derechos como: “Contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.”

Margain Manatou²⁸ define a los derechos como “La prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares”

Este tributo, al igual que el impuesto, tiene el carácter de obligatorio, por lo que resulta impropio caracterizarlo como una prestación voluntaria o facultativa. Lleva siempre implícita la

²⁸ MARGAIN Manatou Emilio, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1969, Pág. 94.

coerción hacia el responsable, ya que desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de el, porque los servicios apuntan al interés general.

Son Derechos, por ejemplo: la expedición de pasaportes, los servicios migratorios, el registro civil, el servicio de agua, etc.

De los derechos, revisten determinadas características, al igual que los impuestos, de las que pueden señalarse las siguientes:

- a) Consisten en una contraprestación en dinero.
- b) Es una obligación que deriva de ley, por lo cual esta regido por el principio de legalidad,
- c) Tiene un destino final, y,
- d) Debe existir una razón habilidad en su costo.

PRODUCTOS

El art. 3 del CFF establece que los productos son: “Las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado así como por el uso, aprovechamiento y enajenación de bienes de dominio publico.”

En este caso estamos hablando de operaciones que realiza el gobierno federal con particulares como pueden ser:

- Aprovechamiento de bienes.
- Enajenación de bienes,
- Ingresos financieros por intereses, premios, primas, y bonos.
- Ganancias diversas...

APROVECHAMIENTOS

El art. 3 del CFF define los aprovechamientos como: “Los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho publico distintos de las contribuciones, ingresos derivados por financiamiento y de organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”

Podemos considerar como aprovechamientos los siguientes:

- Multas.
- Indemnizaciones.
- Regalías por explotación minera.
- Recuperación de capital.

5.4 LOS INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Los ingresos no tributarios se derivan de la explotación de los recursos del Estado y de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar su presupuesto. De ello podemos derivar la existencia de ingresos patrimoniales y crediticios.²⁹

Como ejemplo, los no tributarios son:

- a) PEMEX, COMO INGRESO PATRIMONIAL, Y
- b) EMPRESTITOS, COMO INGRESO CREDITICIO.

Dentro de los patrimoniales se incluyen todos aquellos ingresos que el Estado percibe como contraprestaciones por los servicios que otorga sin que correspondan a funciones de derecho publico, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes de dominio privado, es decir, los ingresos que el CFF denomina productos.

También quedan incluidos en este rubro aquellos ingresos que obtienen organismos descentralizados y empresas de participación estatal, ingresos que son producto de la propia riqueza del Estado y que forman parte de su patrimonio.

²⁹ MARGAIN M., Emilio; citado por Delgadillo Luís Humberto, Op. Cit., Pág. 33 y 34

Finalmente se deben considerar como ingreso patrimonial del Estado los demás ingresos que no obstante tener su origen en actividades realizadas de acuerdo con sus funciones de derecho publico, no derivan de su poder de imperio, como multas, indemnizaciones, reintegros, participaciones, cooperaciones, regalías, etc. Enunciados en el CFF y en la LIF como aprovechamientos.

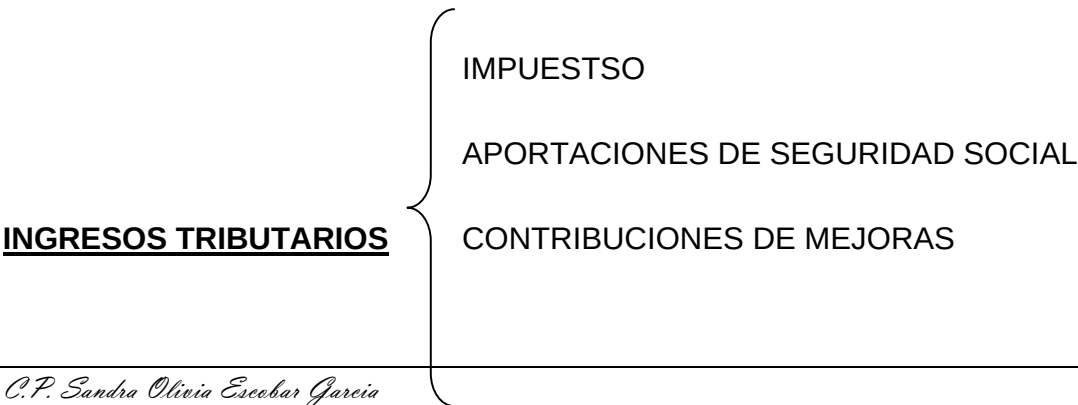
De lo anterior concluimos que los ingresos patrimoniales se identifican como aquellas cantidades que el Estado obtiene por la administración de su riqueza, es decir, por el manejo de su propio patrimonio.

En otro apartado de los ingresos no tributarios lo constituyen los crediticios; recursos que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías:

- Financiamientos internos y externos.
- A través de prestamos
- Por la emisión de bonos. (cualquiera que sea su denominación, pero que presentan la característica de tener que ser reembolsado en su oportunidad).

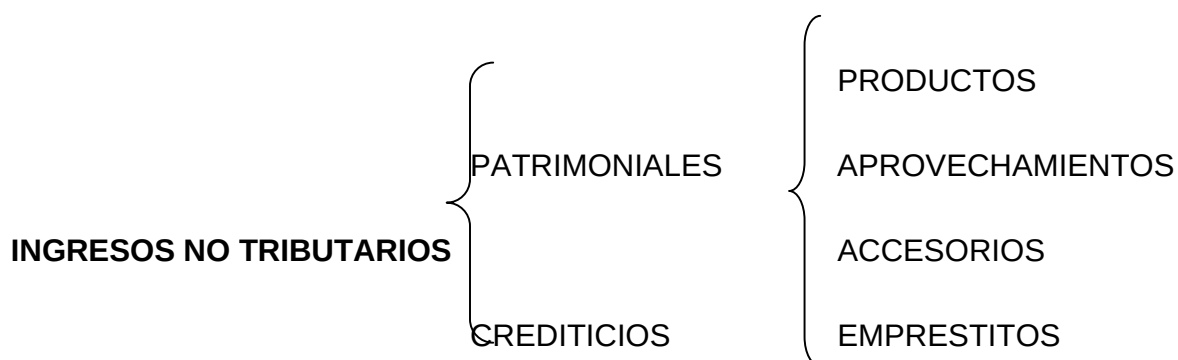
La CPEUM, en la fracción VIII de su art. 73, faculta al Poder Legislativo para sentar las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, para aprobar las operaciones que al efecto realice y para reconocer y disponer el pago de la deuda nación. De acuerdo con esta facultad, el Congreso de la Unión expidió la Ley General de la Deuda Publica, que norma todas las actividades relativas a esta materia.

CUADRO SINOPTICO 4.



DERECHOS

ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES



5.5.- PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACION.

El Presupuesto de Egresos de la Federación no es otra cosa sino el catalogo de conceptos en los cuales el poder Ejecutivo y sus dependencias administran los fondos recaudados para tal efecto en el ejercicio que esta por iniciar.

El gasto público deberá ejercerse bajo los siguientes cuatro principios:³⁰

1. Todo gasto público debe estar autorizado por un presupuesto, (art. 126, CPEUM).
2. *Generalidad de captación de recurso* (art. 1, CFF); todo lo recaudado ira a las arcas del gobierno federal y de ahí se tomara para ejercer el presupuesto.
3. *Presupuesto de gasto detallado* (art. 74, fracc. IV), cada concepto en el que se piense invertir el gasto publico tendrá que detallarse expresamente en el presupuesto.
4. El presupuesto deberá ser único y ejercerse por año de calendario.

³⁰ LATAPI, Ramírez Mariano., Op. Cit., Pág. 36

Su fundamento esta en el art. 31, fracción IV de la CPEUM, el cual indica la obligación que tienen los mexicanos de contribuir con el propósito de que el gobierno federal pueda enfrentar el gasto publico.

El art. 74, fracción IV, impone como facultad de la cámara su análisis, discusión y aprobación; al mismo tiempo, el art. 126 constitucional menciona que solo se podrá ejercer el gasto público si existe un presupuesto autorizado para tal efecto.

5.6.-POLITICA ECONOMICA

En el ámbito de la Administración Publica, la SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO tiene a su cargo entre otras actividades la “Política Económica del País”, la cual implica dos cosas:

- **Manejo de la Política Monetaria**
- **Manejo de la política fiscal.**

5.6.1.- POLITICA MONETARIA

La *política monetaria* tiene que ver con la base monetaria, es decir, el total de billetes y monedas en circulación, así como la determinación del tipo de cambio, las tasas de interés y el control de la deuda publica.

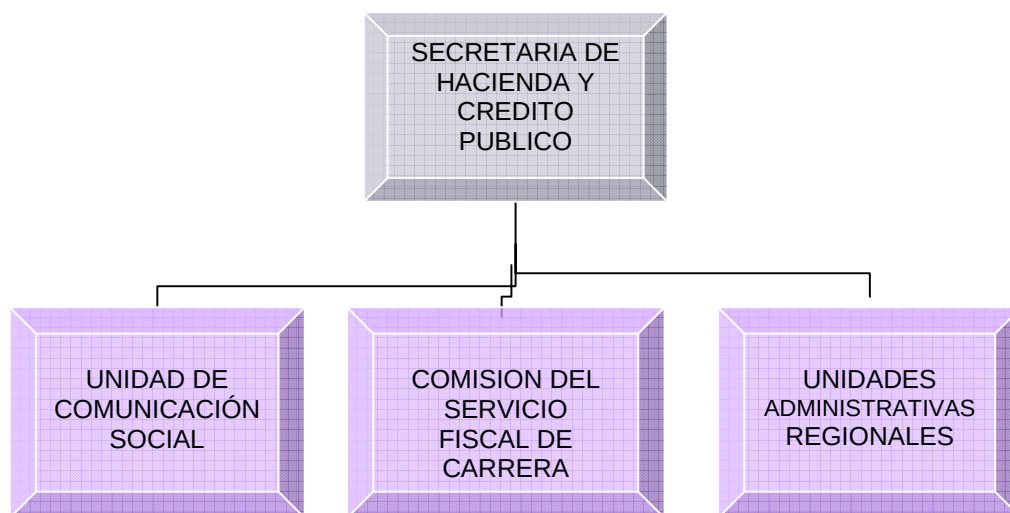
Al igual que se ha buscado la autonomía del Banco de México, se debe de buscar la autonomía del Servicio de Administración Tributaria (SAT) para que el gobierno federal logre realizar con mayor independencia dichas actividades y deje de confundir la política con la economía.

El SAT, al ser un órgano descentralizado de la Secretaria de Hacienda tendrá las siguientes actividades:

- La determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos.

- Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la política fiscal federal.
- Coordinarse con los estados para distribuir la recaudación.
- Ejercer las facultades de comprobación previstas en ley (auditoría fiscal).
- Participar en la firma de tratados internacionales de índole fiscal, así como informar y ser informado con las haciendas de otros países para evitar la evasión o elusión fiscal.
- Fungir como órgano de consulta del gobierno federal en materia fiscal y aduanera.
- Localizar y listar a los contribuyentes con objeto de mantener actualizado el RFC.
- Emitir las disposiciones de carácter general (resolución miscelánea) necesaria para aplicar correctamente las Leyes así como los tratados fiscales.
- Las demás necesarias.

Para su operación, el SAT se organiza bajo el siguiente esquema:



5.6.2.- POLITICA FISCAL.

La política fiscal tiene que ver con la forma en que el gobierno federal se hace de recursos y la manera en que decide gastarlos. La política fiscal necesariamente tiene un efecto directo sobre los contribuyentes que aportan los impuestos y sobre los sectores favorecidos o subsidiados por el gasto público.

Emilio Margain Manautou, en su obra *Nociones de política fiscal* (1994), define la política fiscal de la siguiente manera:

..” Comprende el uso deliberado por parte del gobierno federal de impuestos, gasto Público y operaciones de la deuda pública para influir sobre la actividad económica.”

La política fiscal se integra por tres elementos:

- Política de ingresos
- Política de gasto
- Técnica fiscal.

POLITICA DE INGRESOS.- Tiene que ver con la manera en que el gobierno federal financia el gasto público. El gobierno tiene tres formas de hacerse de recursos:

- ❖ Recaudación de impuestos
- ❖ Endeudamiento interno o externo
- ❖ Emisión de papel moneda.

En los últimos años la política de ingresos se ha fundamentado en la recaudación y en un endeudamiento prudente, en periodos como el del presidente Miguel de la Madrid, la política de ingresos se versó en el sobreendeudamiento y la emisión de papel moneda.

El enfoque de la política de ingresos es una cuestión sumamente importante, si el gobierno federal decide imponer altas tasas de impuestos entonces el efecto directo será la caída en la actividad económica, si el gobierno decide reducir los impuestos o exentar de estos

gravámenes a ciertas ramas de la industria como podría ser la industria de la construcción o la industria automotriz, el efecto en el mediano plazo será un incremento en la actividad económica.

POLITICA DE GASTOS.- La política de egresos tiene que ver con la forma en que el gobierno gasta sus ingresos, cuanto del gasto se destina a pagar gasto corriente (sueldos del gobierno), cuanto se destina a pagar intereses y gasto social como educación, salud, desayunos escolares y programas sociales.

La política de egresos se patentiza en el presupuesto de egresos de la federación, el cual ya vimos en el presente capítulo.

TECNICA FISCAL.- Tiene que ver con todos los ordenamientos fiscales que existen para lograr que el gobierno federal se haga de recursos para financiar el gasto publico.

PARTE 6

LAS CONTRIBUCIONES

6.1. CONCEPTO

De acuerdo al diccionario Larousse³¹, la palabra contribución la define como aquella acción de contribuir, parte realizada en una obra común; participación, carga que se aporta a un gasto común, particularmente a los gastos del Estado o de una colectividad publica.

Las contribuciones son las aportaciones económicas impuestas por el Estado, independientemente del nombre que se les asigne, como impuestos, derechos, o contribuciones especiales, y son identificadas con el nombre genérico de “tributos” en razón de la imposición unilateral por parte del ente público.

³¹ LAROUSSE, Diccionario Básico de la lengua española,, segunda edición, 59ª reimpresión

Para exponer un concepto de lo que debemos entender por contribución, partiremos de lo dispuesto por el art. 31, fracción IV constitucional, que establece la obligación de “contribuir” para los gastos públicos, así de la federación, como del D.F. o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Con base en el texto anterior, es posible identificar a los tributos o contribuciones como las aportaciones económicas que, de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan al gasto público.

Con la intención de reforzar el concepto de contribución, citaremos la definición de un distinguido tratadista, Giuliani³², quien lo define como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho publico”.

Para el maestro Sergio F. de la Garza³³, que también utiliza el termino como equivalente de tributo, lo define como “el tributo consiste en una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro lado, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie”.

6.2. CARACTERISTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES

De la disposición constitucional transcrita anteriormente en otros capítulos, (art. 31 frac. IV de la CPEUM) podemos derivar algunas notas esenciales para la determinación de dichas características que pretendemos esclarecer. Estas características son:³⁴

1. Su naturaleza es netamente personal.
2. Son aportaciones pecuniarias.

³² GIULIANI Fonrouge, Carlos, DERECHO FINANCIERO, Buenos Aires, De Palma, 1976, Pág., 274.

³³ DE LA GARZA, Sergio F., DERECHO FINANCIERO MEXICANO, 19ª. Ed., México, Porrúa, 2001.

³⁴ DELGADILLO Luís Humberto. Op. Cit., Pág. 58.

3. Su producto se debe destinar a cubrir los gastos de los entes públicos.
4. La aportación debe ser proporcional y equitativa.
5. Esta obligación se puede establecer solo mediante disposición legal.

6.2.1.- OBLIGACION PERSONAL

De acuerdo con el principio fundamenta constitutivo de “es obligación de los mexicanos contribuir...” el derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a las personas y solo a ellas. Las relaciones jurídicas se generan entre las personas, no con las cosas, ya que estas, como propiedad de las personas, sirven como garantía en el cumplimiento de sus obligaciones. Así la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal.

6.2.2.- APORTACION PECUNIARIA

Es indiscutible que se puede contribuir con el Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, solo podremos pensar en que la contribución será de carácter pecuniario, dada la naturaleza monetaria de la economía actual. Sin embargo es posible que las contribuciones sean en especie.

6.2.3.- PARA EL GASTO PÚBLICO

“Contribuir para los gastos públicos así de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio en que residan”³⁵. De lo anterior derivamos que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se le da a los impuestos es elemento esencial de los tributos.

6.2.4.- PROPORCIONAL Y EQUITATIVA

³⁵ Art. 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“... de la manera proporcional y equitativa...”. Quizá sean estos elementos de las contribuciones los que más controversia han originado con respecto a las características que ellas presentan.

El criterio de proporcionalidad de las contribuciones ha sido un tema ampliamente discutido y alrededor del cual se han emitido distintos pareceres. En el capítulo II de esta materia de trabajo, se vio y definió ampliamente este concepto como parte de los elementos o principios que se generan en el art. en comento (31 frac. IV CPEUM), pero veremos ahora el concepto o definición de acuerdo al maestro Quintana Valtierra Jesús³⁶

Proporcional es lo perteneciente a la proporción de otras cantidades del mismo género, o que la incluyen en sí; proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo, o de cosas relacionadas entre sí.

Como el Estado no posee recursos propios para mantener su organización, se requiere que todos los que integramos una comunidad y en la medida de nuestras posibilidades, contribuyamos al sostenimiento de una institución a la que se le ha asignado tan elevados fines. La sabiduría de un sistema impositivo debe esforzarse por distribuir proporcionalmente esas cargas sociales, tomando como base los criterios más generales posibles.

La equidad, por su parte, se origina en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias. La equidad es una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o la conciencia, más que por los mandatos de la justicia.

6.2.5. ESTABLECIMIENTO SOLO A TRAVEZ DE UNA LEY

“...y equitativa que dispongan las leyes”. El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones se impongan solamente por medio de una ley

Como ya se vio en capítulos anteriores, conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual el y solo el podrá emitir leyes en

³⁶ QUINTANA, Valtierra, Jesús. Op. Cit. Pág. 61

sentido formal y material; es mas, dentro del proceso legislativo, cuando se trata de leyes relativas a las contribuciones se requiere que la cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados, la cual, conforme a la teoría constitucional, es la representante de la población (art. 72).

Nuestro sistema constitucional prevé dos excepciones al principio general que se menciona: cuando se trate de situaciones de emergencia que pongan en grave peligro la seguridad del país, y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior (art. 29,49 y 131 de la CPEUM). En estos casos y solo en ellos, el Ejecutivo podrá ejercer facultades legislativas emitiendo los llamados decretos ley.

Así tenemos que solamente en los dos casos mencionados las contribuciones pueden ser impuestas por el Ejecutivo, pero sin perder de vista que el principio general ordena que se establezcan mediante una ley, formal y materialmente hablando.

6.3. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES

De acuerdo al CFF en su art. 2, las contribuciones se clasifican en:

- Impuestos,
- Aportaciones de seguridad social
- Contribuciones de mejoras
- Derechos

Cuando realizamos el análisis de los ingresos de la Federación en el capítulo V, dejamos asentado que, de ellos, los ingresos tributarios solamente son los Impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, así como los accesorios que tengan su origen en situaciones tributarias.

Como se acaba de mencionar, estos ingresos tributarios ya se definieron en capítulos anteriores, por lo que solo a modo de conclusión, se mencionaran cada uno de ellos.

IMPUESTOS.-

Conforme a la teoría de la tributación, la figura tributaria por excelencia son los impuestos, que representan el monto de ingresos tributarios más importante que perciben la Federación, las entidades federativas y los municipios.

“Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho, previstas en la misma ley.”

Las principales leyes fiscales federales en México son:

- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto Especial sobre la producción de Servicios.
- Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.
- Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.
- Ley sobre Tenencia y Uso de Vehículos

En el propio CFF se establece, sin lugar a dudas, que los impuestos son los tributos más representativos, ya que se tratan como gravámenes a cargo de los particulares, de tal manera que la mayoría de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se vinculan con la determinación, liquidación, pago y posible impugnación de los ya citados impuestos.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Tenemos que otra figura señalada en la LIF, las cuales se catalogan también como tributos. Nos referimos a las aportaciones para el INFONAVIT y las cuotas para el Seguro Social, conocidas como aportaciones de seguridad social.

Estas contribuciones generalmente se refieren a cuotas obrero-patronales que tienen como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como

son: asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derechos a la vivienda, créditos hipotecarios, centros vacacionales y apoyos para capacitación, entre otros.

Pero las denominaciones de aportaciones, cuotas o contribuciones, mas que jurídicas son económicas, ya que solo se refieren a un contenido económico pero no nos informan de su estructura y mucho menos sobre los elementos jurídicos que la conforman, según parece, estos nombres se utilizan solo para caracterizar alguna diferencia nominal respecto de los demás tributos.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

A fin de precisar la naturaleza jurídica de estos gravámenes debemos recurrir a la doctrina, que nos proporciona una figura adecuada al caso de contribuciones especiales, que se establece por imposición unilateral del Estado en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras publicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto debe ser destinado a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

Las contribuciones de mejoras también participan de la naturaleza tributaria, sobre todo por la imposición unilateral de la exacción y el fin de su producto para un gasto de naturaleza publica, que proporciona ventajas especiales a los propietarios de bienes inmuebles, ya que se trata de una aportación que hacen los particulares para costear una obra publica o un servicio que brinda ventajas económicas o de bienestar social al individuo, a la familia y a la comunidad, tales como: carreteras, mercados, escuelas, etc.

Cabe resaltar que estas contribuciones incrementan el valor comercial de los bienes inmuebles ubicados en el área de influencia de la obra respectiva, beneficiando al contribuyente de manera directa o indirecta.

DERECHOS

Otro apartado de la Ley de Ingresos de la Federación lo constituyen los derechos. La doctrina los incluye como contribuciones, ya que su establecimiento se impone por disposición

unilateral del Estado, y la participación de la voluntad del particular lo que pretende es la obtención del servicio, no la obligación, que por tratarse de un tributo, se genera por disposición de la ley, no por la expresión de la voluntad del particular.

Con base en nuestro CFF, también podemos concluir en su naturaleza tributaria, puesto que, como contraprestaciones, se trata de aportaciones de los particulares cuyo origen es la prestación de un servicio otorgado por el Estado en sus funciones de Derecho Publico, o el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio publico de la nación.

6.4. LOS IMPUESTOS

El término impuesto se deriva de la raíz latina ***impositus***, que expresa: tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero, a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley que establece las condiciones de la prestación de manera autoritaria y unilateral.

El fenómeno tributario se ha manifestado a través del tiempo de muy diversas formas, pero siempre denotando la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos individuos para obtener una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que les son impuestos unilateralmente.

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistados diversas cargas que estos debían cubrir; luego con el nacimiento del Estado, el poder omnipotente del soberano se manifestó con la imposición de cargas a la población.

La carga tributaria en todos los tiempos ha causado grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratan de explicarla. Se han expuesto diversas teorías para fundamentar su existencia, entre las que se encuentran:

1. **Teoría de la equivalencia.**- Considera el impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado a favor de los particulares.

2. **Teoría del seguro.-** Considera al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal; por la seguridad que en sus bienes y en su persona les proporciona el Estado.
3. **Teoría del capital nacional.-** Expone que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza en un país.
4. **Teoría del sacrificio.-** Identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo, que el sacrificio producido por el impuesto en cada individuo sea el mínimo posible.
5. **Teoría del deber.-** El fundamento y justificación de los impuestos se encuentran en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual está ligado el individuo, ya sea por razones de residencia, nacionalidad o de economía.

La soberanía y el ejercicio de la potestad tributaria otorgan al estado libertad para elegir los criterios que considere convenientes para establecerlos, conforme a los criterios de residencia, producción de riqueza, obtención de ingresos, etc.

6.5. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y prever los efectos que puede originar la imposición, ya que la aplicación indiscriminada y arbitraria de contribuciones puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por ello, el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.

El tema de los principios de los impuestos es materia de la ciencia de las finanzas, ya que en ella convergen, como lo anotamos en el capítulo III, la economía, la política y el derecho, y cada una de estas disciplinas aporta elementos para la mejor y más adecuada imposición.

Los principios de igualdad, certidumbre, comodidad y economía, que hace más de dos siglos expuso Adam Smith³⁷, siguen teniendo vigencia, ya que su observancia resulta indispensable para el buen funcionamiento de todo sistema tributario.

A continuación mencionaremos lo más relevante de los principios tributarios del autor mencionado.

a) PRINCIPIO DE IGUALDAD.

“Los ciudadanos de cualquier estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se le llama equidad o falta de equidad de los impuestos.”

Este principio se proyecta bajo dos formas: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos. Este principio también es denominado de justicia,

La generalidad se refiere a que todos los individuos deben de pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva. Con ello la idea se reduce a que nadie que tenga capacidad contributiva debe de abstenerse de pagar impuestos.

La uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios:

- 1.- La capacidad contributiva, que es posibilidad económica de pagar un impuesto, como criterio objetivo; y
- 2.-La igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo.

b) PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

³⁷ SMITH, Adam, INVESTIGACION SOBRE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES, Libro V, capítulo II, parte II., México, FCE, 1984. citado por DELGADILLO, Luís Humberto. Op. Cit, Pág. 67-70.

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe de ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona....La incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso”

En este principio se identifica la importancia de que los destinatarios de las contribuciones tengan la certeza de sus obligaciones; que cada persona sepa cual es su obligación y hasta que limites tiene la misma, puesto que, además de la tendencia a evadir el mandato legal, en muchas ocasiones se incurre en incumplimiento por el hecho de que no se sabe a ciencia cierta cual es la obligación, por lo complicado o impreciso de las disposiciones que la contienen.³⁸

Para el cumplimiento de este principio, es necesario que la ley impositiva especifique con precisión los siguientes conceptos, los cuales se definirán ampliamente en el capítulo siguiente:

1. El sujeto,
2. El objeto,
3. La cuota,
4. La forma de valuación de la base,
5. La forma de pago,
6. La fecha de pago,
7. Quién paga,
8. Las penas en caso de infracción,
9. Entre otros conceptos, lo que hace que la norma tributaria sea clara y precisa.

³⁸ DELGADILLO, Luís Humberto, Op. Cit, Pág. 69,70.

En atención a lo anterior, es importante citar al autor Flores Zavala,³⁹ quien en su libro de finanzas públicas mexicanas, establece lo siguiente:

1. Que las leyes que establezcan tributos, deben de ser redactadas en forma clara y sencilla, de manera que sean comprensibles para todos; no deben de contener formular ambiguas o imprecisas.
2. Que los contribuyentes deben de tener los medios para acceder fácilmente a las leyes, reglamentos, circulares o decretos que les afecten.
3. Precisar si se trata de un impuesto federal, local o municipal.
4. Se debe de preferir el sistema de cuota al de derrama, por que es menos incierto.
5. La administración debe de ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

c) PRINCIPIO DE COMODIDAD.

“Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente, (de la forma que sean mas cómodos para el contribuyente)”.

Existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otros, por el contrario, se cobran aun sin que el consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra inmediatamente se resiente menos que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó.

El pago de impuestos resulta incomodo por si mismo, sobre todo por falta de conciencia y aceptación del gravamen, y si además de ello su estructura y aplicación complican su operación, resultara que el contribuyente buscara la forma de justificar el incumplimiento de su obligación.

d) PRINCIPIO DE ECONOMIA.

³⁹ FLORES, Zavala, Ernesto, ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, México, Porrúa, 1982.

“Toda contribución debe de planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del estado, sea lo más pequeña posible. El que esta diferencia sea grande, puede deberse a una de las cuatro causas siguientes:

1. La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes pueden aun imponer una especie de impuesto adicional al público.
2. Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.
3. Las multa y penas en las que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.
4. Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias.

En atención a lo anterior, la necesidad de que el costo de lo recaudado sea el menor posible, en comparación con el costo invertido para su recuperación, con el objeto de que la mayor parte de dicha recaudación sea utilizada por el estado para el ejercicio de sus atribuciones, que como se ha establecido al estudiar los principios constitucionales, estos son para sufragar los gastos públicos de la nación.

6.6. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos presentan diferentes características, diferentes elementos que nos hacen clasificarlos de muy diversas formas. Existen clasificaciones tradicionales que atienden a las características que le son más peculiares.

Una primera clasificación es la que considera que los impuestos se dividen en:

1. DIRECTOS.
- 2.- INDIRECTOS

6.6.1. IMPUESTOS DIRECTOS

Los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco

Los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de contribuyentes.

A su vez, los impuestos directos se clasifican en:

- a) PERSONALES, Y
- b) REALES.

Los *impuestos personales* son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo, el I.S.R de las personas físicas.

Los *impuestos reales* recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como por ejemplo, el impuesto predial. En ellos se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

6.6.2. IMPUESTOS INDIRECTOS

En cuanto a los impuestos indirectos, el legislador no grava al verdadero contribuyente, si no que lo grava por repercusión, Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintos. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladara el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que esta legalmente obligado a pagar el impuesto – el sujeto

pasivo – traslada el impuesto a un tercero -sujeto pagador- quien es el que verdaderamente lo paga.

Los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado o accidental, por lo que no pueden tomarse listas nominativas de los contribuyentes.

Los impuestos indirectos, por su parte, se dividen en:

- a) IMPUESTOS SOBRE LOS ACTOS,
- b) IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO.

El legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuando se van a gravar los actos y cuando el consumo.

El *Impuesto sobre los actos* es aquel que recae sobre las operaciones –actos- que son parte del proceso económico. Por ejemplo, el Impuesto a la Importación.

El *Impuesto sobre el consumo* se establece al realizarse la ultima fase del proceso económico que se esta gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo.

CUADRO SINOPTICO 6



CAPITULO VII

ELEMENTOS PERSONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO AMINISTRATIVO

Al estudiar la potestad tributaria se estableció que ésta se manifiesta como el poder del Estado para establecer los gravámenes en un ordenamiento determinado, señalando en forma precisa los elementos de las contribuciones: SUJETO, OBJETO BASE Y TASA O TARIFA; y que la manifestación de este poder concluye precisamente con la culminación del proceso legislativo, razón por la cual a partir del momento en que la ley entra en vigor, los sujetos de la relación jurídico-tributaria, que nace con la realización del hecho imponible, quedan supeditados al mandato legal en los términos establecidos en este ordenamiento; ambos sujetos u obligados al cumplimiento de sus disposiciones.

7.1.-SUJETO ACTIVO

Como ya se indicó anteriormente, el destino de las contribuciones es el gasto público, que como tal son las erogaciones que realizan las entidades del Estado a cualquier nivel, por lo que de esta aseveración podemos derivar la regla general para determinar quienes son o pueden ser los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria.

Los sujetos activos son los que señala el art. 31 fracciones IV de la constitución, (Federación, Estados, D.F y Municipios), que son aquellos a favor de quienes fluye la masa de recursos sustraídos del patrimonio de otros (sujetos pasivos).

En toda relación jurídica, el sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria, esta facultad no es discrecional, como en el derecho privado; aquí por el contrario, se presenta como una facultad –obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no solo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo.

Existen sujetos activos diferentes a la Federación, los Estados, el D.F. o los municipios, es decir, sujetos que tienen una personalidad jurídica distinta de la del estado, es decir, son

sujetos que no obstante de que tienen personalidad jurídica propia y diferente a la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídico-tributaria. Estos entes son los denominados “organismos fiscales autónomos”, ya que, no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y, en algunos casos, llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

De acuerdo con este orden de ideas, cuando el crédito tiene un contenido tributario que, como hemos visto, se puede derivar de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, el autorizado para realizar el cobro es el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria; y cuando estamos frente a los adeudos originados por cuotas del Seguro Social, del ISSSTE, del INFONAVIT, derechos de carreteras, de aeropuertos, etc., el acreedor es el ente o institución encargado de recaudar estos recursos.

Por tanto, podemos concluir que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, ya sea la Federación, los estados o los municipios, y el D.F, y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia, diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos.⁴⁰

7.2. SUJETO PASIVO

En el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que, conforme a la teoría general del derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

Conforme al art. primero del CFF, los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria son las personas físicas o morales que de acuerdo con las disposiciones legales se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé.

El otro tipo de sujeto pasivo es el *sujeto responsable*, que es aquel que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley debe cumplir con la obligación tributaria.

⁴⁰ DELGADILLO, Luís Humberto, Op. Cit. Pág. 114,115.

En este segundo caso encontramos a la figura del responsable en materia tributaria que integra una institución de gran relevancia por la trascendencia que tiene la administración de las contribuciones, ya que a través de él, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica la actividad de recaudación.

7.3. EL RESPONSABLE SOLIDARIO O TRIBUTARIO.

La idea del sujeto responsable tiene su origen en los Derechos Civil y Penal. En materia civil, se deriva de la responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones, en donde un tercero responde por la conducta de otra persona, lo que genera la responsabilidad objetiva y la responsabilidad sustituta; en materia penal se genera por la comisión de los delitos, con la característica de solidaridad.

En materia tributaria la figura del responsable no tiene su origen en el ilícito, si no en la relación del sujeto responsable con el sujeto del impuesto, o con una particular situación jurídica o de hecho señalada en la ley.

Los responsables solidarios soportan la obligación de pago no a título del deber constitucional de contribuir, si no a título de garantía, en su mas amplia acepción, del pago de la deuda tributaria.

El art. 26 del CFF, deriva los siguientes tipos de responsabilidades:

- 1.- Responsabilidad solidaria por retención o recaudación.
- 2.- Responsabilidad solidaria por representación.
- 3.- Responsabilidad objetiva.
- 4.- Responsabilidad voluntaria.

7.4. CAPACIDAD

Conforme al derecho común, la capacidad es el atributo de las personas que las hace sujetos de derecho, por lo que se considera como la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones, lo que nos permite diferenciar la capacidad de goce y la de ejercicio.

La capacidad adquiere relevancia en materia tributaria cuando se trata de “capacidad de ejercicio”, ya que la capacidad de goce es una aptitud de la persona por el solo hecho de existir.

La capacidad de ejercicio consiste en la aptitud del sujeto para ejercer derechos y contraer obligaciones; pero en materia tributaria esto es diferente, ya que para que nazcan obligaciones tributarias la voluntad del obligado es irrelevante, puesto que se trata de obligaciones *ex lege*, que surgen por disposición de la ley cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho contenidas en la hipótesis normativa.

Cuando el legislador estructura el hecho imponible generalmente no distingue si el sujeto del impuesto tiene o no capacidad de ejercicio conforme al derecho común, si no que solo identifica el hecho o situación de derecho que tiene contenido económico, por lo que aquella persona que realiza el hecho generador queda sujeta a la relación jurídico-tributaria. Por lo tanto, si un menor tiene propiedades o ingresos diversos comprendidos en el hecho imponible, por ese solo hecho adquiere la calidad de contribuyente.

7.5. EL DOMICILIO

Otro de los elementos de la personalidad con gran importancia en materia tributaria es el domicilio, ya que de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de las obligaciones.

De acuerdo al Código Civil Federal⁴¹, el domicilio es el lugar donde reside la persona con el propósito de establecerse, concepción que permite identificar la existencia de dos elementos: uno objetivo, que consiste en el hecho material de residencia, y el otro subjetivo, que deriva del propósito de establecerse precisamente en un lugar determinado.

⁴¹ CODIGO CIVIL Federal, art. 29 para personas físicas, y art. 33 personas morales.

Por otro lado, la legislación fiscal contempla la regulación del domicilio fiscal en el CFF, el cual en su art. 10 establece la diferencia entre el de las personas físicas y el de las morales, pero siempre haciendo referencia al lugar en que realizan los hechos de contenido económico, que son materia de los gravámenes.

El legislador estableció una distinción atendiendo la actividad de los sujetos. Se considera domicilio fiscal de las personas físicas el local donde se encuentra el principal asiento de sus negocios o de sus actividades o aquel local que utilicen como base fija para el desempeño de las mismas, ya sea de sujetos que realicen actividades empresariales o prestación de servicios; es decir, la ley parte del elemento objetivo y presume el subjetivo, derivado del hecho de que su voluntad se externa al haberse establecido en ese lugar; pero si el contribuyente manifiesta un domicilio que conforme a estas disposiciones no le corresponde, las autoridades podrán practicar diligencias en el que debió ser declarado, independientemente de las sanciones que procedan.

Respecto de las personas morales se parte del elemento objetivo, ya que reconoce como domicilio el local en donde se encuentra la administración principal del negocio de las personas morales residentes en el país.

Las personas físicas dejan de tener residencia cuando permanezcan en otro país más de 183 días consecutivos de un año de calendario y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país. Se hace la salvedad de pérdida de la residencia cuando se trata de servidores públicos en funciones.

7.6. OBJETO DEL GRAVAMEN

Entendemos por objeto de la obligación tributaria sustantiva, aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que esta constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo (se definirá cada una posteriormente).

Flores Zavala define al objeto del impuesto como la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal⁴², y por su parte, Cortina Gutiérrez señala que el objeto de la obligación es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida⁴³.

El legislador debe tener muy presente que se pretende gravar, ya que debe existir un objetivo implícito en cada ley.

CUADRO SINOPTICO 7

EJEMPLOS DE IMPUESTOS Y OBJETOS QUE GRAVAN.

IMPUESTO	OBJETO
Impuesto Sobre la Renta	Grava la renta, la ganancia, la utilidad
Impuesto al Activo	Grava el Activo neto de las empresas.
Impuesto al Valor Agregado	Grava ciertos actos o actividades realizadas en territorio nacional.

7.7. BASE

Una vez determinado el sujeto del impuesto, de encontrarse en el supuesto de ley, el contribuyente deberá determinar la base y posteriormente calcular el impuesto.

Flores Zavala⁴⁴ entiende por base a la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, número de litros producidos, etc. Puede decirse que la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado

⁴² FLORES Zavala, Ernesto., Op. Cit., Pág. 104.

⁴³ CORTINA, Gutiérrez, Alfonso; LA OBLIGACION TRIBUTARIA Y SU CAUSA, Porrúa, México, 1976, Pág. 51.

⁴⁴ FLORES, Zavala, Ernesto, Op. Cit, Pág. 105.

por la ley, para poder determinar de forma concreta cual será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto.

En este sentido, el art. 6º del CFF, nos hace referencia al momento de *acusación de las contribuciones, así como de la fecha de pago de las mismas*.

La *causación* se dará, como ya se ha manifestado, “...conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

La *determinación* deberá realizarse conforme lo establecido en el mismo art. 6º. del CFF párrafo 3º. en el sentido de que es el contribuyente el obligado a “autodeterminarse” las contribuciones a su cargo, (salvo disposición en contrario).

Como ejemplo, podemos citar la determinación de la base en el caso del Impuesto Sobre la Renta a cargo de personas morales, para el cual es de la siguiente manera:⁴⁵

CUADRO 8

	INGRESOS ACUMULABLES
MENOS	DEDUCCIONES AUTORIZADAS
ES IGUAL A:	RESULTADO OBTENIDO
MENOS	P.T.U (ART. 123 CPEUM)
ES IGUAL A:	UTILIDAD FISCAL

⁴⁵ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2007, artículo 10.

<i>MENOS</i>	PERDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES
<i>ES IGUAL A:</i>	RESULTADO FISCAL (BASE DETERMINADA PARA I.S.R PERSONAS MORALES DEL EJERCICIO)

7.8. TASA

Es el monto del impuesto expresado, por lo regular, en porcentaje. Existen las siguientes modalidades:⁴⁶

- 1.- Tasa proporcional: cuando los ingresos personales varían en la misma proporción que lo hacen los impuestos.
- 2.- Tasa progresiva: cuando los ingresos personales se incrementan en una mayor proporción que el incremento en los impuestos.
- 3.- Tasa regresiva: cuando los ingresos personales se incrementan en una menor proporción que el incremento en los impuestos.

Una vez que el mismo contribuyente sujeto del impuesto se ha determinado la base para efectos del impuesto, quedara simplemente aplicar la tasa, tarifa o cuota, en su caso, para conocer el impuesto causado.

En el caso del ejemplo anterior; (cuadro 8), sobre la base determinada del impuesto sobre la renta para personas morales del ejercicio, se aplicara la tasa del 28% para determinar ya el impuesto a cargo del contribuyente que se encuentre en el supuesto jurídico de hecho.

7.9. MONTO

⁴⁶ Página Web, www.cddhcu.gob.mx/bibliot/publica/inveyana/econycom/reportes/impuestos.htm.

La cuantía o monto de la obligación tributaria es precisamente aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible.

Esto es, la cantidad líquida que el fisco tiene derecho a percibir una vez que se ha cuantificado debidamente la obligación tributaria.⁴⁷

7.10 FORMA, MEDIO Y FECHA DE PAGO.

En la legislación deberá también definirse la forma de pago (forma oficial), así como los medios (cheques, medios electrónicos) y la fecha de pago, ya que en caso contrario, el contribuyente podrá alegar que no sabe como, donde y cuando debe tributar.

En cuanto a la fecha se refiere, el CFF en su art. 6, párrafo 4º. establece que las contribuciones se pagan en la fecha o en el plazo señalado en las disposiciones respectivas, y que a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentara en las oficinas autorizadas dentro del plazo siguiente:

1. Si las contribuciones son por periodos ya establecidos en ley, las contribuciones se enteraran a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo, ya sea por retención o recaudación.
2. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la acusación.

7.10.1.- DETERMINACION DE LOS PLAZOS FISCALES

Existen tres tipos de plazos concedidos por la autoridad fiscal:

- 1) **PLAZOS FIJADOS EN DIAS.** El art. 12 del CFF, establece que cuando los plazos sean fijados en días, (digamos el relativo a enterar pagos provisionales de impuestos), dicho impuesto esta establecido en ley que deberá enterarse el día 17 del mes inmediato posterior, por lo que no se contara si ese día llegara a ser sábado, domingo, día festivo

⁴⁷ QUINTANA, Valtierra, Jesús, Op. Cit., Pág. 64

o viernes y en cualquier caso anterior deberá correrse el vencimiento al día hábil siguiente.

- 2) **PLAZOS ESTABLECIDOS EN PERIODOS.** El mismo art. en comento, pero en el párrafo 3º. establece que en este tipo de plazo y aquel en el que se señale una fecha determinada para su extinción se computaran todos los días. El art. 33-A del CFF, establece que el contribuyente tendrá 6 días para aclarar alguna notificación, y en este caso solamente deberán contarse días hábiles, descontando días festivos, sábados o domingos
- 3) **PLAZOS EN MESES O POR AÑO.** En estos casos el vencimiento concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquel en que inicio. Y en los plazos en años, el término vencerá el mismo día del mismo mes en que inicio pero del siguiente año de calendario.

7.10.2 DIAS Y HORAS HABILES.

El art. 13 del Código Fiscal de la Federación, establece que para la práctica de diligencias por parte de la autoridad podrá efectuarse en días y horas hábiles de 7:30 a 18:00 hrs.

Sin embargo, tratándose de verificación de bienes y mercancías se consideraran hábiles todos los días del año y las 24 horas del día tratándose de:

- a) Visitas domiciliarias
- b) Aplicación del PAE.
- c) Notificaciones
- d) Embargos Precautorios.

La autoridad fiscal podrá habilitar los días y horas inhábiles cuando el contribuyente realice sus actividades en horas y días inhábiles.

PARTE 8

DE LA OBLIGACION FISCAL O TRIBUTARIA.

La potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generaran un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario, se conoce con el nombre de *relación jurídico-tributaria*.⁴⁸

La relación jurídico-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones.

Con este planteamiento se pretende identificar y diferenciar dos figuras fundamentales de nuestra materia: la relación jurídico-tributaria y la obligación tributaria, en atención a que la relación jurídico-tributaria comprende derechos y obligaciones, en tanto que la obligación es solo una parte de la relación tributaria.

8.1. DIFERENCIA ENTRE LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA Y LA OBLIGACION FISCAL.

Para precisar el concepto de obligación, es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en si y por si, no obliga a nadie mientras no se de un hecho o situación prevista por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo.

Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.

Por ejemplo, la norma puede prever la naturaleza de “contribuyente” a todo sujeto que sea propietaria o poseedor de bienes inmuebles, y mientras una persona no adquiera o no posea

⁴⁸ DELGADILLO, Luís Humberto; Op. Cit., Pág. 89-90.

un bien inmueble, es decir, mientras no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas. Por tanto, respecto de esa persona no puede existir, mortificarse, transmitirse o extinguirse derechos ni obligaciones derivados de esa norma; es decir, no habrá relación jurídico-tributaria.

Lo anterior, nos lleva a concluir que la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria, lo cual, como ya se mencionó anteriormente, nos permite diferenciar a la relación jurídico-tributaria con la obligación tributaria, pues resulta claro que la primera, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos y obligaciones, de donde se deriva que la obligación es solo una de las partes de la relación jurídica-tributaria.

8.2. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL O TRIBUTARIA

En términos generales se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona o un mandato legal.

Como ya se ha visto, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de: DAR, HACER, NO HACER Y TOLERAR.

En opinión del maestro Hugo Carrasco Iriarte⁴⁹, los elementos anteriores (dar, hacer, no hacer y tolerar) forman parte de la obligación tributaria, a saber:

- **DAR.-** Refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.
- **HACER.-** Que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales, etc.

⁴⁹ CARRASCO Iriarte, Hugo, DERECHO FISCAL I, México, IURE editores, 2001.

- **NO HACER.-** El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que señalan las leyes.
- **TOLERAR.-** Implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de la de no hacer debido a que en estas no se requiere ejecución previa de la autoridad. Como ejemplo: tolerar visitas domiciliarias y auditorias.

Con lo anterior concluiremos necesariamente que el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general, de donde resulta que la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

Independientemente de lo expuesto, cabe señalar que algunos autores manifiestan que la obligación tributaria se concentra en la conducta de DAR, y consideran a las demás obligaciones como secundarias o accesorias y que forman parte del Derecho Administrativo. Esta corriente explica que la limitación de sus contenidos se debe a que el objeto y fin esencial de los tributos o contribuciones es el recaudar los recursos que necesita el Estado, por lo que es parte del Derecho Tributario todo lo relativo a la recaudación, dejando de lado otros aspectos tan importantes como las obligaciones formales, que van junto con las de contribuir; de esta manera, identificamos a la conducta de DAR como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones tributarias formales.

Por otra parte, es importante observar que la obligación tributaria tiene en cuenta la riqueza o su manifestación, misma que sirve de base para aplicar una contribución; así, tenemos tres aspectos que pueden ser objeto del tributo:

- ❖ **El capital**, entendido este como la posesión de riqueza.
- ❖ **La renta**, como la capacidad para adquirir riqueza.
- ❖ **El consumo**, es decir, el gasto como manifestación de la riqueza.

Finalmente, para fundamentar el nacimiento de la obligación tributaria, mencionare un principio fundamental del Derecho: La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones". Y a partir de este momento se determina la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación.

En especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia de estudio un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cual disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de que momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

El CFF vigente ya no regula el nacimiento de la obligación fiscal general, en la actualidad en su art. 6º solo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que " Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

8.3. DETERMINACION Y EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION FISCAL

La figura de la determinación se refiere a la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Emilio Margain indica dos reglas que deben tenerse presentes a efecto de determinar la obligación tributaria:

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria; esta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y es la aplicación del método adoptado por la ley. La obligación del contribuyente nace de la ley, sin embargo su cuantificación requiere de un acto nuevo, que es la "determinación".
- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la ley, no así en el reglamento. Esto deriva del principio de legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico tributario.

El método de determinación debe ser sencillo, en cuanto a que el propio contribuyente lo comprenda y lo pueda aplicar; cómodo, en cuanto evite molestias innecesarias e inútiles para el contribuyente; y, finalmente, debe ser limpio, en cuanto evita el contubernio entre el obligado y el personal hacendario; ya que en nuestro derecho corresponde al contribuyente la aplicación del método y la determinación de los créditos fiscales a su cargo, salvo disposición en contrario expresamente contenida en la ley.

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto a la identificación de la conducta que se denomina *hecho generador* y que en muchas ocasiones se confunde con el *hecho imponible*, por lo que resulta necesario, de una vez, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible como la situación jurídica o de hecho que el legislador selecciona y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria, por lo tanto, se concluye que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, (que ya se vieron en capítulos anteriores); y por otra parte está el hecho generador, que es la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, de hacer o no hacer.

En conclusión, el hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general.

En cuanto a la exigibilidad de la obligación fiscal consiste en la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en atención a que no se satisfizo durante la época de pago.

Como consecuencia de lo anterior, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación no es exigible por el sujeto activo.

El término de exigibilidad se encuentra implícito en el primer párrafo del art. 145 del CFF vigente, el cual establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales

que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

8.4. EL CREDITO FISCAL.

Los créditos fiscales son los derechos de cobro a favor del Estado o sus organismos descentralizados (IMSS, INFONAVIT, ETC), los cuales se integran por:

- Contribuciones.
- Recargos
- Sanciones (multas)
- Gastos de ejecución
- Indemnizaciones por cheques devueltos.

Si la autoridad detecta algún impuesto o contribución aun vigente, omitido por el contribuyente, entonces procederá a cuantificar los recargos, las multas aplicables, y, por lo tanto, a determinar el crédito fiscal, asignándole un número de control y exigiendo al contribuyente el pago de dicho crédito.⁵⁰

En el CFF vigente se precisa el alcance y contenido de este concepto al establecer en su art. 4º 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, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.

⁵⁰ LATAPI Ramírez, Mariano., Op. Cit. Pág. 74.

De lo anterior podemos señalar como característica del crédito fiscal las siguientes:⁵¹

- a) Es una cantidad que tiene derecho a recibir el Estado o sus organismos descentralizados.
- b) Nace por disposición de la ley.
- c) Proviene de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios.

PARTE 9

FORMAS DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Las obligaciones tributarias, tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer estáticos, ya que es necesario dar certeza jurídica de su principio y fin en las esfera jurídica de los particulares.

El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta debida: DAR, HACER, NO HACER O TOLERAR, culminan su existencia, de donde derivamos que, tratándose de las obligaciones formales, su extinción se produce con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma. Ejemplo: la presentación de la declaración, la comprobación de un hecho, la recepción de una inspección, etc. Con el cumplimiento del mandato se entenderá la extinción de la obligación formal.

Sin embargo, tratándose de la obligación sustantiva, la extinción puede presentar diversos matices y formas, por lo que haremos un análisis detallado de estos aspectos.

9.1. EL PAGO

⁵¹ *Ibíd.* Pág. 102.

Dentro del Derecho Fiscal existen diversas formas de pago que en cada caso producen efectos jurídicos y económicos diferentes, inclusive puede afirmarse que alguna de estas formas no necesariamente implica la extinción, al menos inmediata, del tributo de que se trate.

Algunos tratadistas, entrando al detalle de esta forma de extinción de las obligaciones, hacen el análisis y clasificación de las diversas formas de pago que establece nuestra legislación, y señalan los siguientes tipos:

- Liso y llano,
- En garantía,
- Bajo protesta,
- Provisional,
- Definitivo,
- De anticipos,
- Extemporáneo, etc.

La entrega de las cantidades que se adeudan representa la forma más común de extinción de las obligaciones sustantivas.

Conforme al artículo 20 del CFF, el pago de las contribuciones y sus accesorios se causan y pagan en moneda nacional, y los pagos que se deban efectuar en el extranjero se pueden realizar en la moneda del país de que se trate.

El 7º párrafo del artículo en comento, establece los medios de pago de las contribuciones, especificando que se aceptaran como medios de pago:

- Los cheques certificados o de caja,
- Los giros postales, telegráficos o bancarios

- Las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México,
- Así como los cheques personales con los requisitos que señala el Reglamento del CFF.

Las cantidades que se paguen se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribución y antes de aplicarse al crédito principal, se aplicarán a los accesorios en el siguiente orden:

1. Gastos de ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. Indemnización por devolución de cheques sin fondo (20%).

La exigibilidad de la obligación fiscal da la posibilidad de hacerla efectiva, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de no haber cubierto el crédito dentro del plazo que la ley otorga, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación fiscal no será exigible, de donde deriva que la calidad de exigibilidad se genera por la falta de pago oportuno, ya que, en los términos del art. 145 del Código Fiscal de la Federación en vigor, las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Otro fundamento en importancia sobre el pago de las obligaciones, es el artículo 6º. Del CFF, ya que prevé que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y que en el caso de no haber disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que según corresponda. Este plazo ya lo comentamos en capítulos anteriores en lo relativo a plazos para presentar declaraciones fiscales.

Sin embargo, el artículo 66 del CFF prevé la posibilidad de que se prorrogue la época de pago de la obligación fiscal, al disponer que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses, y cubriendo ciertos requisitos que el mismo artículo establece.

9.2 LA COMPENSACION.

Otra de las formas más comunes en la extinción de las obligaciones, es la figura de la compensación, la cual la regula el art. 23 del CFF, el cual dispone lo siguiente:

“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una sola contribución, incluyendo sus accesorios...”

La compensación, es un medio por el cual dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior.

El principio básico: que regula este procedimiento es el fin práctico de liquidar 2 adeudos que directamente se neutralizan.

Existen seis reglas aplicables para compensar contribuciones:

De acuerdo con el CFF solo se podrán compensar impuestos de la misma naturaleza (ejemplo: I.S.R vs. I.S.R)

El saldo a favor a compensar podrá actualizarse de acuerdo con la mecánica del art. 17-A del CFF.

Para compensar saldos a favor debe presentarse aviso ante la SHCP dentro de los cinco días siguientes.

Si el contribuyente hace dictaminar sus estados financieros por contador público independiente podrá compensar cualquier impuesto federal (I.S.R, I.V.A, I.A, I.E.P.S) vs. I.S.R o I.V.A. del ejercicio.

En el caso de saldos a favor de I.V.A en pagos provisionales estando dictaminado, el contribuyente podrá compensar no el mes en que se genera el saldo a favor si no hasta el siguiente mes. (Regla 2.2.7 R.M).

En declaración anual las compensaciones podrán aplicarse en el siguiente pago provisional.

El Código Fiscal de la Federación, en su art. 25, regula un aspecto relativamente nuevo en la compensación, a pesar de no designarlo con ese nombre, y es el relativo a la utilización de estímulos fiscales a que tengan derecho los contribuyentes, por lo que al ser créditos a favor del particular, se compensan con los adeudos tributarios a su cargo.

Este acreditamiento se encuentra sujeto a formalidades, como la obligación de comunicarlo a las autoridades administradoras de los estímulos y presentar el documento que establezca el certificado de promoción fiscal o el certificado de devolución de impuestos.

9.3. PRESCRIPCION.

En el derecho común, la prescripción se refiere a la adquisición de un derecho o a la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo, mediante el cumplimiento de los requisitos consignados en las disposiciones legales. En este sentido, se habla de la existencia de dos tipos de prescripción, una adquisitiva y otra liberatoria.

Como puede observarse, la prescripción, ya sea adquisitiva o liberatoria, se configura por el simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva.

Ahora bien, en materia fiscal el único tipo de prescripción que contempla el CFF es la “prescripción liberatoria”, que opera como una forma de extinguir la obligación de pagar tributos o la de devolver las cantidades que los contribuyentes hayan pagado indebidamente.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y aunque este artículo hace referencia en forma genérica a la prescripción del crédito fiscal, el art. 22 del mismo ordenamiento establece en su penúltimo párrafo que para el fisco “la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal”.

Para concluir, la prescripción es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo, y por lo tanto estamos ante una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida. Conforme al art. 146, el cómputo de 5 años para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que realice la autoridad, o por cualquier acto de reconocimiento del adeudo.

9.4 CADUCIDAD.

Por su parte, la caducidad es una figura que se origina antes de la existencia del crédito fiscal y, por lo mismo, es una forma de evitar su nacimiento; la caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones.

Esta extinción de facultades de la autoridad se regula en el artículo 67 del CFF, y opera en un plazo de cinco años a partir de la fecha en que se dio el supuesto de la obligación o de la infracción, salvo el caso de 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el RFC o no lleve contabilidad.

Para que la caducidad opere es necesario que la autoridad fiscal haga la declaratoria respectiva, a solicitud del particular, ya que de oficio la autoridad no la manifiesta.

Por la semejanza que existe entre los términos de prescripción y caducidad, se han generado innumerables confusiones entre los contribuyentes, por lo que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación enunció claramente la diferencia de estas dos figuras (la prescripción y la caducidad) en la jurisprudencia 15/2000, novena época, Tomo XI, febrero de 2000, Pág. 159 y 160, cuyo texto dice:

PRESCRIPCION PREVISTA EN EL ART. 146 DEL CFF. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CREDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Conforme al mencionado art. 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el termino de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse validamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el termino de la prescripción empieza a correr al día siguiente en que concluyo el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto, lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y las multas correspondientes. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado art. 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

9.4. LA CONDONACION.

Otra forma de extinguir obligaciones fiscales es mediante la condonación, que consiste en la remisión o perdón de la deuda.

Esta figura es reconocida por el Derecho Fiscal, sujeta a una regulación especial, en razón del interés publico, por los derechos y obligaciones que regula, ya que, como se indico al estudiar las obligaciones tributarias, el derecho del sujeto activo, como un derecho de carácter publico, constituye a la vez una obligación a la que no puede renunciar el órgano encargado de su cobro; por lo menos no lo puede hacer a su arbitrio, si no en los términos que disponga la ley.

Es indudable que en ocasiones se producen circunstancias que hacen demasiado severa la ley al aplicarse a situaciones concretas. En el CFF, en su articulo 39 fracción I se establece que solo el ejecutivo federal puede condonar (perdonar) o eximir total o parcialmente del pago

de contribuciones o sus accesorios, pero esto solo podrá darse bajo las siguientes condiciones:

Primero: Cuando de haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de alguna región del país.

Segundo: Cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte alguna actividad productiva o comercial.

Tercero: En casos de catástrofes sufridas por fenómenos, meteorológicos, plagas o epidemias.

Como se ve, en estos casos la finalidad es suavizar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de actividad, siempre en razón de la equidad, y para que opere se deberán cumplir los siguientes requisitos:

1. La debe otorgar el Ejecutivo Federal.
2. Debe ser general.
3. Procede por región o por rama de actividad.
4. Debe estar autorizada por la ley.

Tratándose de la condenación de créditos fiscales derivados por multas, estas tienen otro contenido, otro procedimiento y un tratamiento diferente, no obstante de que también se tratan de créditos fiscales. El artículo 74 del CFF, establece la posibilidad de que la SHCP condone multas examinando cada caso en particular, el cual deberá ser revisado individualmente por la autoridad fiscal y solucionado discrecionalmente; además de cumplir ciertos requisitos que es mismo art. en comento manifieste.

CAPITULO III

PREPARATORIA No. 3 “JOSE MA. MORELOS Y PAVON”

ANTECEDENTES HISTORICOS

En el año de 1974 se incremento la demanda estudiantil en el nivel medio superior, superando la capacidad instalada en las dos escuelas preparatorias existentes en Morelia Michoacán. Por tal motivo el 25 de septiembre del mismo año, el Dr. Luís Pita Cornejo, quien era Rector de la Universidad sometió a consideración del H. Consejo Universitario, el establecimiento de una preparatoria más, fundamentándola en función a “la creciente necesidad de atender la educación a nivel preparatoria, para jóvenes procedentes de todo el estado de Michoacán y hacer frente a la urgente necesidad que existe de profesionales en las diversas áreas de la enseñanza”, la cual es aprobada por mayoría de votos. El nombre de “José MA. Morelos y Pavón” lo recibe como un justo homenaje al Siervo de la Nación.⁵²

La escuela se instalo en el domicilio que hasta agosto de ese mismo año ocupaba la Escuela de Ingeniería Civil, ubicado en Adolfo Cano N. 201, Col. Chapultepec Norte de esta ciudad, que constaba de un edificio para los laboratorios de Física, Química y Biología, el edificio “A” con 12 aulas, un auditorio, espacio deportivo y otro edificio de dos plantas donde se ubico la dirección, cubículos para profesores y la biblioteca. La Junta de Gobierno autorizo el presupuesto para su funcionamiento y la Secretaria de la Presidencia de la Republica donó el instrumental para los laboratorios y la bibliografía para la biblioteca.

La escuela abrió sus puertas formalmente el 11 de octubre de 1974. El primer director fue el Dr. Rodolfo Anguiano López, nombrado el 4 de octubre. La planta docente quedo conformada por 86 profesores, adscritos a otras dependencias universitarias y algunos pasantes de las escuelas de física y matemáticas, filosofía, historia y Biología.

En sus inicios, la Escuela adopto el plan de estudios que se impartía en las otras preparatorias de la Universidad, aprobado por el H. Consejo Universitario en 1962, a iniciativa del Rector Dr. Elí de Gortari, con impulso hacia la ciencia, la ideología materialista, los compromisos populares y el rendimiento académico, mismo que incluía 5 bachilleratos que se cursaban en 2 años:

⁵² Acta No. 3 Sesión del H. Consejo Universitario de fecha 23 de septiembre de 1974.

BACHILLERATOS:

7. Derecho y Filosofía,
8. Ingeniería y Arquitectura,
9. Ciencias Químico Biológicas,
10. Contabilidad y Economía
11. Ciencias Agropecuarias.

Después de más de dos décadas, mediante una revisión al Plan de Estudios, se llegó a la conclusión de que la formación que obtenía el egresado no respondía a las necesidades de la sociedad, lo que generó una reforma integral que concluyó con la implementación de un bachillerato propedéutico, semestral, de tres años⁵³.

Con dicha reforma se pretendía superar las deficiencias del plan de estudios anterior, proponiendo nuevas alternativas para el desarrollo de la personalidad y el paso coherente del joven a través de la etapa del Bachillerato, que a la fecha sigue vigente.

En agosto de 1989 la Reforma al Bachillerato de la Universidad Michoacana fue aprobada en el H. Consejo Universitario para implementarse en 1990, obedeciendo a un proceso de análisis con un sinnúmero de críticas y aportaciones que concluyeron por un bachillerato de tronco común en cuatro semestres y dos semestres propedéuticos.⁵⁴

SEMESTRES PROPEDEUTICOS:

5. Económico-Administrativas
6. Histórico Sociales
7. Ingeniería y Arquitectura

⁵³ Programa Académico Básico, Reforma al Bachillerato. Rectoría-Secretaría Académica, 1989.

⁵⁴ Seminario Regional del intercambio de experiencias en evaluación curricular del Bachillerato Universitario. Morelia Michoacán 1990, ANUIES.

8. Química Biológicas

Aunque el plan de estudios y sus orientaciones ha sido objeto de modificaciones, no se ha apartado de la clara definición humanística de Don Vasco de Quiroga.

En la actualidad la mayoría de los profesores que iniciaron sus labores en la Escuela, ya están jubilados, por lo que la planta docente ha sido renovada casi en su totalidad.

En cuanto a la infraestructura, se construyó el edificio "B" con 7 aulas, 2 baños y laboratorios de cómputo y física, una cafetería y un edificio para cubículos. También se modernizó la dirección, la biblioteca, el auditorio, y se habilitó una sala audiovisual.

En los 30 años de existencia que lleva la preparatoria, los directores han sido:

Dr. Rodolfo Anguiano López (1974-1976), Lic. Alfredo Oseguera Villanueva (1976-1977), Lic. Álvaro Miranda García (1977-1978), DR. Cuauhtemoc Olmedo Ortiz (1978-1979), C.P. Rodolfo Escobar Acosta (1979-1983), Lic. Isidro Romero Silva (1983-1986), Lic. Alfonso Gutiérrez Maldonado (1986-1993), C.P. Rodolfo Escobar Acosta (1993-1997), Lic. Rigoberto Cornejo Cruz (1997-1998), C.D Irma Moreno Soto (1998-1999), Lic. Ma. Eva López Ramos (1999-2003), ing., Vicente Sánchez Domínguez (2003-2007), C.D. Maria Engracia García García (2007-2011).

La Escuela Preparatoria José Ma. Morelos y Pavón, como parte de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, tiene como objetivo reforzar el proceso de formación integral de los jóvenes, constituyéndose en un espacio educativo para la adopción de valores y el desarrollo de actitudes para la vida social.

VALORES

La Escuela Preparatoria José Ma. Morelos y Pavón, como parte integral de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, se conduce dentro del marco filosófico humanista que ha caracterizado históricamente a esta institución, siendo una de las más antiguas del continente. Las demandas sociales y científicas exigen de nuestra escuela respuestas educativas integradoras, comprometidas con valores contemporáneos tales como:

- ♦ **Formación integral:** La educación que imparta la escuela tendera al desarrollo de capacidades afectivas, cognitivas, físicas, sociales, humanistas, culturales y trascendentales, con capacidad de expresión, comprensión y evaluación.
- ♦ **Conocimiento científico:** Se desarrollaran habilidades para interpretar hechos sociales y naturales, obtener y aplicar conocimiento del pensamiento lógico y de metodologías en ciencias básicas y sociales.
- ♦ **Libertad de expresión:** Se favorecerá el espíritu crítico, reflexivo, creativo y analítico, la libertad de cátedra e investigación, propiciando un alto sentido de responsabilidad y compromiso con la universidad y la sociedad.
- ♦ **Solidaridad:** Se impulsara la conciencia social, la cooperación, la práctica democrática y la pluralidad.
- ♦ **Tolerancia:** Se respetara la diversidad cultural, ideológica, religiosa moral, social, de raza, sexo, nacionalidad o de otra naturaleza, fomentando la pluralidad, respeto y defensa de los derechos humanos, la paz y la equidad.
- ♦ **Conciencia cívica y ética:** Se fomentara la preservación del medio ambiente, el patrimonio cultural de la humanidad, el sentido de identidad nicolaita y nacionalista.
- ♦ **Gestión eficiente:** Se impulsara la administración responsable, justa y eficiente, con transparencia en la información financiera.

MISION.

La Escuela Preparatoria “José Ma. Morelos y Pavón” asume como misión, formar y preparar jóvenes con capacidad para resolver problemas con racionalidad, objetividad, mentalidad analítica y sentido critico, que le faciliten potenciar armónicamente sus habilidades físicas e intelectuales; como parte estructural de su educación integral para la vida; con conocimientos, destrezas y actitudes, que les permitan construir su sistema de valores humanistas y asegurar su futuro profesional, fortaleciendo su competitividad individual, en el campo científico y

tecnológico, para que puedan interactuar productivamente al servicio de la sociedad, con una actitud creativa, inspirada en la libertad, la democracia, y con sentido social, para continuar sus estudios superiores.

VISION AL 2010.

Consolidar a nuestra preparatoria con un alto reconocimiento social que responda a las exigencias del desarrollo estatal y nacional, fomentando la identidad nicolaita y determinando las condiciones necesarias para responder con oportunidad y calidad a los retos de la sociedad del conocimiento y del crecimiento social y económico del país.

En el año 2010 la Preparatoria José Ma. Morelos y Pavón lograrán que sus egresados se distingan por su integridad, responsabilidad y destreza técnica. Se desarrollarán en el alumno, habilidades de investigación, comunicación y pensamiento. SE determinarán las condiciones para contar con una educación media superior de calidad, introduciendo elementos pedagógicos basados en el aprendizaje y la formación de profesores que permita alcanzar la misión de la escuela.

El enriquecimiento profesional de su capital humano será prioritario, formando recursos humanos de excelencia, creando espacios propicios para el aprendizaje y superación de estudiantes, profesores, directivos y administrativos. Su currículo será actualizado, flexible, pertinente y centrado en el aprendizaje.

Los espacios educativos tendrán tecnologías de información adecuadas y acervos documentales actualizados para apoyar los procesos de aprendizaje.

La atención de los estudiantes será integral, con tutorías, con una planta de profesores competentes en la generación, aplicación y construcción del conocimiento, que impacte en la formación integral del alumno, por lo que la educación que se imparta tenderá al desarrollo armónico de todas las facultades y capacidades de sus alumnos, incorporando además del desarrollo de su pensamiento científico, las dimensiones de su vida emocional, física, social, cultural y trascendental. Lo que elevará la eficiencia Terminal y disminuirá la reprobación, rezago y la deserción escolar.

Se reforzara el proceso de formación de personalidad de los jóvenes, construyendo espacios educativos que garanticen la adopción de valores, desarrollo de actitudes de la vida en sociedad y la participación creativa, lo que nos guiara a responder con oportunidad y calidad a las exigencias que plantea el desarrollo del país.

DIAGNOSTICO

El Bachillerato es la fase de la educación media superior, se caracteriza por la universalidad de sus contenidos de enseñanza-aprendizaje. En esta etapa, el educando puede alcanzar un mayor grado en el desarrollo de su personalidad, logra una mayor definición de su conducta, un estudio más profesional y/o un trabajo productivo. En términos generales, el bachillerato esta dedicado fundamentalmente, a la formación de personas.

Los objetivos del bachillerato se especifican en los motivos para la Reforma al Plan de Estudios del bachillerato que plantea “otorgar una preparación completa en las humanidades como en las ciencias, promoviendo un equilibrio en la enseñanza más eficaz del bachillerato y en un nivel superior de la vida económica y social”.

Sin embargo, al analizar el Plan Nacional de Educación 2001-2006, respecto a la Educación Media Superior, encontramos que establece la conveniencia de replantear los objetivos, para contar con las condiciones necesarias en las que el alumno pueda adquirir conocimientos, destrezas y actitudes que le permitan construir con éxito su futuro.

El Plan de Desarrollo de la Escuela Preparatoria José Ma. Morelos y Pavón, contempla un diagnostico, que es el resultado del análisis de la situación real y actual de nuestra preparatoria, con base en el se trabajara para superar, mejorar o eliminar las condiciones que afectan los aspectos de nuestra vida académica que impiden alcanzar los objetivos relacionados con: Docencia y Personal Académica, Oferta Educativa, Población Estudiantil, Plan de Estudios, Difusión Cultural y Extensión Universitaria, Normatividad y Organización e Infraestructura.

Por lo anterior, el H. Consejo Técnico de esta escuela preparatoria, designo una comisión para elaborar el diagnostico, arrojando los siguientes datos:

MODELO EDUCATIVO.

De acuerdo con sus características estructurales y los propósitos de la educación media superior, esta conformado por la modalidad con carácter propedéutico. Se caracteriza por una estructura curricular que busca formar al estudiante para acceder a la educación superior. Bachillerato autónomo por ley.

El Plan de Estudios del bachillerato Nicolaita y la reglamentación que lo sustenta, no contienen una definición formal de un modelo educativo. La Ley orgánica y el Plan de Desarrollo Institucional 2001-2010 subsanan parcialmente esta deficiencia, al establecer las generalidades de una corriente filosófica y un conjunto de valores.

En general el modelo educativo no es conocido por la mayoría de los profesores, menos por alumnos y padres de familia, por lo que se hace mas difícil el logro de los objetivos que pretende alcanzar.

TECNICAS PEDAGOGICAS.

El proceso de enseñanza-aprendizaje en el bachillerato de la Universidad Michoacana se desarrolla fundamentalmente con técnicas expositivas, y el pizarrón ocupa un lugar preponderante como auxiliar didáctico.⁵⁵

No se sabe con exactitud si las técnicas pedagógicas utilizadas por la mayoría de los profesores son adecuadas.

SISTEMAS DE EVALUACION.

Las evaluaciones en cada asignatura se realizan según lo establecido en el Reglamento General de Exámenes, y en los periodos que señala el Calendario Escolar aprobado por el H. Consejo Universitario, con excepción de la materia de Orientación Vocacional Auto decisiva, la cual es acreditadle con el ochenta por ciento de las asistencias a las sesiones impartidas.⁵⁶

⁵⁵ Artículo 52, capítulo V del Reglamento General del Bachillerato.

⁵⁶ Ídem.

El problema estriba en que muchos profesores no respetan el reglamento por desconocimiento del mismo, o por tomarlo como un “criterio”, no existe control, por lo que los alumnos muchas veces son objeto de despotismos por parte de los profesores, por consecuencia son mal evaluados.

En cuanto a la evaluación de profesores, la única que se realiza es la institucional, que es relacionada con la Beca al desempeño Académico, pero solo para profesores técnicos académicos de tiempo completo.

DEFICIENCIAS EN EL PERFIL DE INGRESO DEL ESTUDIANTE.

El único requisito que la normatividad universitaria establece en función al ingreso al bachillerato universitario es un examen medico expedido por la facultad de medicina de la Universidad Michoacana y presentar un estudio socio-económico.⁵⁷

Por otra parte, no existen datos precisos sobre el perfil de ingreso de los estudiantes, sin embargo, las características que se han identificado son las siguientes:

- Su antecedente escolar es la educación básica, generalmente lograda en instituciones públicas.
- Poseen bajo dominio de destrezas fundamentales como son las matemáticas y el lenguaje, demostrado en las estadísticas de evaluación de aspirantes al bachillerato en el ciclo escolar 2004/2005 donde, de un total de 3,986 aspirantes, solo 165 obtuvieron calificaciones de 6.0 a 7.91, mientras que el resto, 3,821 obtuvieron entre 0.00 y 5.91.⁵⁸
- Baja comprensión de los fundamentos de las ciencias experimentales y explicativas.
- Pertenecen especialmente a hogares de nivel socio-cultural y económico medio y bajo.

⁵⁷ Art. 26, inciso g) capitulo I, titulo tercero del Reglamento General de la División del Bachillerato.

⁵⁸ Estadísticas de evaluaciones del bachillerato del ciclo escolar 2004/2005. Departamento de estadística 31/05/2004.

- Proviene principalmente de Michoacán, ya que de un total de 619 aspirantes, 538 pertenecen a este Estado, y 470 de la capital de Morelia. Del Distrito Federal, 30 y Estado de México 23, entre los números mas representativos.⁵⁹

PLAN DE ESTUDIOS.

La reforma al Bachillerato de la Universidad Michoacana fue aprobada en el H. Consejo Universitario en agosto de 1989 y obedeció a un proceso de análisis y discusión, durante los cuales se realizaron un sinnúmero de críticas y aportaciones que cristalizaron el proyecto actual.

La estructura curricular para el nuevo bachillerato, la dinámica escolar y los elementos para su implementación fueron argumentados a nivel educativo nacional. Se hizo un análisis de las diferentes estructuras anual y semestral, así como de su objetivo propedéutico y Terminal, concluyéndose por un bachillerato de tronco común de cuatro semestres y dos semestres propedéuticos.

El objetivo fue proporcionar los electos cognoscitivos y del desarrollo de la personalidad, que le permitieran al joven una selección exitosa de la fase propedéutica, al incorporarse a otras escuelas de nivel superior o a la sociedad, con elementos culturales que le proporcionaran y significaran su movilidad social.

El plan de estudios contempla materias agrupadas en dos fases: tronco común y fase propedéutica. El tronco común se cursa en dos años y pretende transmitir al bachiller la cultura universal básica, elementos básicos de la ciencia, de las humanidades y de la técnica. La fase propedéutica inicia al estudiante en el campo correspondiente a su futura profesión, en orientaciones en Químico-Biológicas, Ingeniería y arquitectura, Económico-Administrativo e Histórico-Social. Adicionalmente se contemplan materias optativas que se agrupan de acuerdo al tipo de bachillerato.

OBJETIVOS

⁵⁹ Estudio socio-económico 2003-2004. Planeación Universitaria.

El bachillerato Universitario Nicolaita deberá alcanzar objetivos básicos, tanto para la sociedad como para el propio bachiller:

Para el Estudiante:

- Le apropie de conocimientos básicos.
- Le forje habilidades y conocimientos de la metodología.
- Le desarrolle su creatividad.
- Le introduzca hacia un aspecto vocacional.
- Le propicie la comprensión y aplicación del conocimiento científico, tecnológico y humanístico.
- Le forme un desenvolvimiento laboral.

Para la Sociedad:

- Logre congruencia entre los niveles medio y superior de la educación a través de la etapa transitoria del bachillerato.
- Vincule la profesionalización del nivel medio superior, con el sector productivo regional.
- Contribuya a la formación de profesionales con capacidad cultural y actitudinal, acorde a las necesidades sociales.

ORGANIZACIÓN DEL PLAN DE ESTUDIOS.

Las siete dependencias universitarias que actualmente ofrecen estudios de bachillerato, pueden actuar académicamente dentro de los límites que les permiten la legislación universitaria y sus propios consejos técnicos.

La unidad básica del trabajo académico que se reconoce es la Academia. Cada academia depende de un departamento académico a través de su coordinador de presidente respectivo.

El Consejo Académico del Bachillerato es el órgano máximo, donde se concierta el trabajo académico a través de los presidentes de los honorables consejos técnicos de las escuelas preparatorias, y sus acuerdos se concretan a través de su coordinador general.

NORMATIVIDAD Y ORGANIZACIÓN

SITUACION NORMATIVA.

La máxima autoridad en la U.M.S.N.H es el H. Consejo Universitario y en la escuela Preparatoria “José Ma. Morelos y Pavón” es el Consejo Técnico, integrado por el Presidente del consejo que es el propio Director, tres Consejeros Profesores y tres Consejeros alumnos, uno por cada grado escolar. La preparatoria aplica la normatividad y organización contenida en la Ley orgánica (aprobada en 1986), Estatuto Universitario (aprobado en 1963), Reglamento General de la División del Bachillerato (aprobado en 1992), Reglamento General del personal Académico (aprobado en 1990), Reglamento General de Exámenes y los demás que correspondan a nuestra institución.

El Reglamento General del Bachillerato establece las bases para regular la integración y buen funcionamiento de las academias, que en la preparatoria Morelos están legalmente constituidos y han trabajado favorablemente. Las evidencias son producto del trabajo de los integrantes que conforman las academias, elaboración de manuales de prácticas, elaboración de material didáctico, elaboración de antologías, etc.

En cuanto a la normativa, la Preparatoria José Ma. Morelos y Pavón guarda la siguiente situación:

- **H. Consejo Técnico.** Se rige por las características emanadas de la Ley Orgánica y el estatuto Universitario, misma que determinan su funcionamiento. Por parte de la escuela no hay ningún tipo de reglamento interno.

- **Academias.-** Existen lineamientos, contenidos en el reglamento General de la División del bachillerato.
- **Laboratorios.-** No existe un reglamento formal autorizado por el Consejo Técnico, aunque utilizan uno de manera informal.
- **Bibliotecas.-** Existe un reglamento General de Bibliotecas, en este aspecto el H. Consejo Técnico nombro una comisión que inicio un proyecto de reglamento interno, ala fecha esta inconclusa.
- **Alumnos.-** Reglamento Interno de Derechos y Obligaciones de conformidad con el marco jurídico vigente, que firman padre o tutor junto con el alumno al ingreso a esta preparatoria. El Consejo Estudiantil de la Escuela, elaboro su propio Reglamento, el cual esta en revisión por parte del Consejo Técnico.

CAPITULO IV

PROPUESTA DE MODIFICACION DE LA CURRICULA

CURRICULUM Y DISEÑO CURRICULAR

EL PLANTEAMIENTO CURRICULAR.

El proceso de formación de profesionales que tiene lugar la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, persigue como propósito fundamental el desarrollo de competencias, que integran el saber, saber hacer y ser, además de desarrollar personalidad del futuro profesional, el cual tendrá a su cargo la solución de problemas del área que enmarca la demanda social. Este proceso, nada tiene de espontáneo, por el contrario se requiere de una adecuada y cuidadosa planificación, la cual encuentra su concreción en el “currículo de estudio”.

El desarrollo de la ciencia así como el avance exponencial en el campo de las tecnologías de la información y las comunicaciones, han convertido el currículo en un proceso complejo, ya

que las exigencias de la sociedad son cada vez más crecientes, así como las necesidades de las universidades por cumplir con su encargo social.

CONCEPTUALIZACIÓN DE CURRICULUM Y DISEÑO CURRICULAR.

El término CURRICULUM tuvo su origen en la Edad Media, específicamente en los siglos XVI y XVII, que en su primera acepción indicaba el proceso temporal, lo recurrente, lo que se repetía año tras año. Con posterioridad fue cambiando su significado, al designar un documento más concreto donde se especificaban los estudios de cada curso de cualquier institución.

Hoy día, EL CURRICULUM, como producto del trabajo curricular, es una serie estructurada de conocimientos y experiencias de aprendizaje que en forma intencional se articulan con el fin de producir aprendizaje que, a su vez, se traduzcan en formas de pensar y actuar frente a los problemas de la realidad.

En la definición de currículo, se establece que éste constituye un “conjunto de planteamientos orientados a la organización de la clase, la previsión coherente y adecuada de los métodos a utilizar y la correspondiente preparación de actividades y de materiales precisos para hacer efectivo el proceso de enseñanza/aprendizaje”.⁶⁰

Toda teoría curricular, toda investigación pedagógica y toda innovación educativa que se pretenda o se lleve a cabo, (en este caso, la reestructuración de un programa de nivel medio superior), carece de significado si no concluye en mejora constante del quehacer práctico educativo desarrollado, que es en definitiva, el desarrollo del currículo.

No existe unanimidad a la hora de perfilar una definición de *currículo*, para Zavalza⁶¹, es el “conjunto de los supuestos de partida, de las metas que se desean lograr y los pasos que se han de dar para alcanzarlas; el conjunto de conocimientos, habilidades, actitudes que se consideran importantes para trabajar en las escuelas año con año”. ; y para Coll⁶² lo entiende

⁶⁰ MENDOZA, Fillola Antonio, DIDACTICA DE LA LENGUA Y LA LITERATURA, Editorial Pearson Educación, S.A., Madrid España 2003, Pág. 62,63.

⁶¹ ZAVALZA, M.A DISEÑO Y DESARROLLO CURRICULAR, editorial Nancea, Madrid 1989, Pág. 14.

⁶² COLL, C, PSICOLOGIA Y CURRICULUM, 6ª reimpresión, paidós, Barcelona 1987, Pág. 31-32

como “el proyecto que preside las actividades educativas escolares, precisa sus intenciones y proporciona guías de acción adecuadas y útiles para los profesores que tienen la responsabilidad directa de su ejecución”.

Para concluir, podemos definir el currículo como: “ El proyecto sistematizado de formación y proceso de realización a través de una serie estructurada y ordenada de conocimientos y experiencias de aprendizaje articulados en forma de propuesta político-educativa que propugnan diversos sectores sociales interesados en un tipo de educación particular con la finalidad de producir aprendizajes significativos que se traduzcan en formas de pensar, de sentir, de valorar y actuar frente a los problemas complejos que plantee la vida social y laboral.”⁶³

Para introducirnos en la conceptualización del **Diseño Curricular**, se debe definir operacionalmente el concepto de Diseño:

“Confección de un apunte, boceto, esbozo, croquis o esquema que representa una idea, un objeto, una acción o sucesión de acciones, una aspiración o proyecto que sirva como guía para ordenar la actividad de producirlo afectivamente”.

De hecho, diseñar implica la previsión de la acción antes de realizarla. Se diseña la economía, la política internacional, un proceso de producción industrial o intelectual, una intervención quirúrgica, una campaña publicitaria, el desarrollo de una reunión con trabajadores o un curso, clase, jornada escolar, etc.

Por todo ello dentro de la didáctica de la Educación se define la habilidad de diseñar como: “idear un sistema, componente o proceso para llegar a lo deseado.”

Dentro de la conceptualización del Diseño Curricular podemos apreciar que para autores como Johnson (1970) o Gagné (1967), el diseño del currículum implica “especificar una estructura de objetivos de aprendizaje buscados...”. Para Taba (1976) exige “... la identificación de los elementos del currículum, sus relaciones, los principios de organización y

⁶³ DIAZ, Rojas Pedro, ELEMENTOS DE DISEÑO CURRICULAR EN CIENCIAS MEDICAS, trabajo personal de la escuela nacional de salud publica, ciudad de la Habana, Cuba.

las condiciones administrativas necesarias para implantarlo". En 1970 Taylor y Alexander consideraron que el diseño curricular es equiparable con la organización estructural requerida para seleccionar, planificar y realizar las experiencias educativas en la escuela...

Beauchamp (1977) menciona dos dimensiones para el diseño curricular: "los elementos del diseño y los modos de organización de los mismos...". Definiendo el diseño curricular como "... la ordenación sucesiva de los diferentes niveles del sistema educativo... la organización de las finalidades educativas y de los contenidos culturales, de tal forma que pongan de manifiesto la progresión del potencial por diferentes niveles de escolaridad ".

Como podemos ver, estos autores centran su atención en el diseño de objetivos, experiencias de enseñanza - aprendizaje, métodos, medios y sistemas de evaluación.

En opinión de otros especialistas, entre ellos Gress (1978) y G. Sacristán (1992) los diseños pueden hacer hincapié en una o varias de las siguientes categorías: competencias específicas, disciplinas académicas, problemas y actividades sociales; habilidades de proceso e intereses y necesidades individuales. En tanto que para ellos el diseño curricular es realmente la plasmación en proyectos de las teorías educativas. Por ejemplo Gimeno Sacristán define que "... el diseño curricular tiene que ver con la operación de darle forma a la práctica de la enseñanza.

El diseño agrupa una acumulación de decisiones que dan forma al currículum y a la acción misma, es el puente entre la intención y la acción, entre la teoría y la práctica".

Entonces, el concepto de diseño curricular lo vemos como la estructuración y organización de una serie de elementos orientados a la solución de problemas detectados previamente y donde se hace necesario considerar el conjunto de fases o etapas que se deberán integrar en el proceso conducente a la conformación de un proyecto o propuesta curricular particular. El punto central de este proyecto, se vislumbra en su práctica o praxis, debiendo ser flexible, adaptable y en gran medida originado por los principales actores del acto educativo.

1.2. CARACTERISTICAS Y FASES DEL CURRICULUM

Por tanto, el *currículo* tiene las siguientes características:⁶⁴

- a) *Es dinámico*.- Tiene en cuenta lo específico de cada realidad educativa.
- b) *Es abierto y flexible*.- Deja a los profesores la iniciativa de la secuenciación de contenidos, respeta el pluralismo cultural y permite a las Autonomías su adecuación.
- c) *Es único*.- Ofrece principios y criterios válidos de carácter general, constituyendo un marco de referencia común.

Así mismo, hay que destacar dos tipos de currículos:

- 1) *El currículo explícito*.- Es aquel que de forma clara y estructurada queremos que alcance el alumno, y
- 2) *El currículo oculto*.- Corresponde a todo aquello que no se pretende transmitir y, sin saber como, se hace. También incluye lo que el profesor transmite de forma consciente, aunque no aparezca en los programas.

Mientras más se aplique el currículo explícito y se reduzca la influencia del currículo oculto en el proceso de formación profesional, estaremos llegando a la verdadera calidad del currículo.

Las fuentes del currículo son los ámbitos de la realidad y del conocimiento que suministran información a la hora de elaborar el currículo en cualquiera de sus niveles. Estas fuentes son:

- Fuente epistemológica: son las aportaciones de los conocimientos científicos que integran cada una de las áreas curriculares.
- Fuente pedagógica: recoge la fundamentación teórica y la experiencia adquirida en la práctica docente.
- Fuente psicológica: es la relacionada con los procesos de desarrollo y aprendizaje de los alumnos.

⁶⁴ *Ibíd.* Pág. 128.

- Fuente socio-antropológica: recoge las demandas sociales y culturales acerca del Sistema Educativo que contribuyen al proceso de socialización de los alumnos y la asignación de los sàberes sociales y del patrimonio cultural de la sociedad.

Estas cuatro fuentes desempeñan un papel importante en todas las fases de elaboración y realización del currículo, desde el diseño curricular base, pasando por los proyectos curriculares, hasta las programaciones de Aula.

Hay que entender el currículo como diseño (proyecto) y como practica (desarrollo. Si entendemos el currículo como el proyecto que determina los objetivos de la educación media superior, es decir, los aspectos, el desarrollo y la incorporación a la cultura que se trata de promover, debe incluir tanto el proyecto o diseño, como su puesta en practica o desarrollo.

A la hora de diseñar el currículo se deben de tener presente dos fases:

- a) La fase de realización del proyecto que recoge las intenciones y el plan de acción, y
- b) La fase que se refiere al proceso de puesta en práctica.

Ambas fases tienen una gran relación entre sí ya que la información obtenida de la aplicación del currículo debe servir para ir modificando el diseño, ajustándolo progresivamente a las condiciones reales. Así se produce un ciclo completo, de acuerdo con el carácter dinámico del currículo, evitando la rutina que impide la innovación educativa.

En lo que respecta al “programa de Nociones de Legislación Fiscal”, materia que se imparte en el bachillerato de la U.M.S.N.H, y en específico en el área Económico-Administrativo, se presenta el currículo como un modelo sugerente que engloba todos los elementos y componentes del acto educativo, en lo que respecta al nuevo programa; el cual se integra con el conjunto de planteamientos orientados a la organización de la enseñanza o el aprendizaje, la secuencia de los contenidos, la metodología y las actividades en el aula; incluyendo también, la previsión coherente y adecuada de los métodos a utilizar.

2. CORRIENTES PSICOLÓGICAS QUE INFLUYEN EN EL DISEÑO CURRICULAR.

Existen diversas corrientes que influyen en el diseño curricular, estas reflejan las relaciones existentes entre el que enseñar, el cómo enseñar y él para que enseñar basadas en el enfoque psicológico.⁶⁵

Sea consciente o no, toda practica pedagógica parte de determinados supuestos psicológicos en cuanto a que es enseñar y aprender y toda actividad pedagógica presupone uno o más modelos de enseñanza-aprendizaje.

Entre estas corrientes tenemos:

- Conductismo (Watson, Skinner, Thorndike)
- Cognitivismo (Levin, Ausubel, Brunen)
- Humanismo (Maslow, Rogers)
- Psicoanálisis (Freud, Jung, Riveire)
- Constructivismo (Piaget)
- Histórico Cultural (Vigotsky)

Veremos tres de estas corrientes, resumidas que son las que considero necesarias para la comprensión de los enfoques curriculares.

CONDUCTISMO.

Define al conocimiento como conjunto de verdades asimilables, establece que el objetivo de la escuela es formar fuerza de trabajo eficiente en los distintos puestos, atendiendo a la demanda. Asume que el proceso enseñanza-aprendizaje como la base para la asimilación de conocimientos pero que esta debe estar mediada por mecanismos de estimulo-respuesta que se regula por premios y castigos.

⁶⁵ TALIZINA, N.F, PSICOLOGÍA DE LA ENSEÑANZA, Editorial progreso, Moscú, 1988.

La evaluación es puramente cuantitativa, interesa solo el resultado. Tiene como consecuencia que se obstaculiza la comprensión de la realidad al propiciar la memorización de áreas aisladas del conocimiento aunque no se comprendan. Forma personas dóciles, fácilmente manipulables o bien rebeldes por rechazo.

CONSTRUCTIVISMO.

Define al conocimiento como un sistema estructurado de contenidos que puede ser analizado, sintetizado y finalmente construido. Define la función de la escuela desde la óptica de preparar a sujetos capaces de adecuarse a las demandas de la revolución científico técnica.

La evaluación lleva una tendencia cualitativa: interesa sobre todo el proceso. Finalmente facilita una comprensión parcial de la realidad al permitir comparar, relacionar y generalizar. Forma personas reflexivas y críticas, pero sin posiciones claras frente a la realidad social.

HISTORICO CULTURAL.

Define al conocimiento como proceso dialéctico complejo, de aproximaciones sucesivas a la comprensión de la realidad. Tiene como función formar sujetos capaces de transformar el mundo y a sí mismos, mediante la participación activa en el proyecto social, en su contexto y en su entorno.

Propugna la evaluación como diagnóstica y pronóstica, para valorar el proceso de desarrollo y sus resultados.

Permite interactuar con la realidad, comprenderla y transformarla al vincular vivencia y conciencia, teoría y práctica. Forma personas comprometidas con los proyectos sociales y conscientes de su papel de agentes transformadores.

3. - MODELOS CURRICULARES

Para el caso que nos ocupa, o sea, el del Diseño Curricular, se entiende a los modelos curriculares como estrategias de diseño y desarrollo que permiten la concreción de proyectos

curriculares específicos pero que a la vez, pueden tener un carácter genérico que les permite ser aplicados en una variedad mas o menos amplia de propuestas.

De acuerdo a las clasificaciones dadas por dos autores del Diseño Curricular: O. González Pacheco (1992) y José A. Pérez Gómez (1989), los cuales enuncian el origen, los objetivos, principales características y críticas de los siguientes modelos curriculares:

3.1- Modelo Centrado en los Objetivos.-

ORIGEN: Tiene sus primeras referencias en la década de los 50`s en los Estados Unidos y su mayor auge se manifiesta en la década de los 70's llegando hasta nuestros días.

OBJETIVO: Sus propuestas curriculares responden la necesidad de lograr una mayor eficiencia de los resultados educativos, reduciéndose la noción de aprendizaje en los objetivos conductuales a las manifestaciones observables del sujeto, el aprendizaje es considerado solo como un resultado y no como un proceso.

REPRESENTANTES: El primer diseño curricular se genera a partir de B. Bloom y R. Mager propugnando un modelo de instrucción basados en objetivos conductuales. Las características del modelo de estos autores son:

- Se centran en la elaboración de programas escolares que privilegia la técnica de objetivos conductuales.
- Estos objetivos deben reunir requisitos como: redactarse en términos referidos al alumno, identificar la conducta deseada, establecer las condiciones y los criterios que se consideraran aceptables.
- La planificación del curso es cerrada. (Ejem. Cartas descriptivas.

CRITICAS AL MODELO:

- Planificación del curso cerrada conlleva a la rigidez y el esquematismo.
- Hay un exceso de conductas insignificantes y memorísticas.

- Los conocimientos impartidos son superficiales.

Otra propuesta fue realizada por R. Tyler y H. Taba quienes conciben su modelo desde la perspectiva del análisis de bases referenciales que permiten establecer los objetivos; bien a partir de un diagnóstico (Taba) o de fuentes y filtros aplicados (Tyler), las características de este modelo son:

- Partiendo de posiciones del conductismo, formulan técnicamente los objetivos.
- Ofrecen una marcada orientación funcionalista, partiendo de tres fuentes: el alumno, la sociedad y los especialistas.
- Los objetivos son filtrados por un análisis filosófico y psicológico.

CRITICAS AL MODELO:

- Los diagnósticos de necesidades o los filtros (filosóficos y psicológicos) son externos y funcionalistas.

3.2. - Modelo de la Tecnología Educativa.

ORIGEN: Surge en la década de los 60's y 70's. Su auge lo adquiere a partir de la aparición de la enseñanza programada y llega a extenderse a otras formas: educación a distancia, enseñanza por correspondencia y radiofónica.

OBJETIVOS: "Dispensar una educación más eficaz a través de la utilización de un conjunto de medios humanos y materiales."

REPRESENTANTES: Muchos son los representantes de esta corriente en los Estados Unidos y Europa fundamentalmente, pero se destaca Skinner por su contribución a la aparición de la enseñanza programada y la automatización del proceso docente.

CARACTERÍSTICAS:

- Su aparición esta matizada por el desarrollo científico –técnico en los medios de comunicación.
- Su introducción se produce para paliar las insuficiencias de recursos materiales, financieros y humanos que permitan garantizar una enseñanza masiva.
- Facilitan la educación permanente y la educación no instruccional.

CRITICAS AL MODELO:

- Centra su análisis en la conducta individual.
- Subvalora el papel del profesor, proponiendo su posible sustitución por los medios.
- No permite el cumplimiento de las funciones regulativas y afectivas de la comunicación pedagógica.
- Permite el riesgo de afectar la identidad cultural de los pueblos de países en vías de desarrollo.

3.3- Modelo de Currículo como sistema Tecnológico de Producción.

ORIGEN: Su origen histórico nace en los Estados Unidos a partir de la 2ª. Guerra Mundial, por la necesidad de adiestrar a jóvenes soldados en el Ejército, pero después se extiende como concepción tecnológica de la educación.

OBJETIVOS: En aras de que “el alumno haga”, el currículo expresa objetivos de aprendizaje que deben traducirse en comportamientos operacionales.

REPRESENTANTES: Como autores de esta tendencia o enfoque, se encuentran a Popham; Baker; R. Mager; entre otros.

CARACTERÍSTICAS:

- Conciben al currículo y su diseño como una declaración estructurada de objetivos de aprendizaje (Popham y Baker)

- Proponen que los resultados de aprendizaje, se traduzcan en comportamientos específicos definidos operacionalmente. (R. Mager)

CRITICAS AL MODELO:

- El currículo se convierte en un documento donde se especifican los resultados obtenidos en el sistema de producción, propiciando una educación democrática y pseudo-participativa.
- El currículo se refiere a la especificación de intenciones, más que de medios o estrategias particulares.
- Utiliza como mecanismo comunicativo el estímulo-respuesta, propiciando la retroalimentación solo para comprobar efectos de los alumnos.

3.4. - Modelo de Sistema de Instrucción Personalizada.

ORIGEN: En 1968 con la publicación del “Plan Sélker” en los Estados Unidos y a inicios de los años 70's en Brasil tiene su origen la instrucción personalizada.

OBJETIVOS: Aparece como un intento de solucionar los problemas de dirección y retención escolar y la baja eficiencia del sistema de instrucción, derivando un enfoque con el propósito fundamental de flexibilizar el currículo.

REPRESENTANTES: El sistema de Instrucción Personalizada (1968) fue creado por Fred. S. Sélker y su colaborador J.G. Sherman, profesores ambos de la Universidad de Georgetown en Washington (EU); Despertó gran interés en las universidades de Massachussets (E.U) y de Harvard (Inglaterra), así como en algunos países Latinoamericanos. En este enfoque se citan otros autores como H. Taba y Beauchamp.

CARACTERÍSTICAS:

- Su aplicación filosófica corresponde al positivismo y a las corrientes neoliberales.

- Su modelo psicológico, se apoya en gran medida en el de los objetivos (Bloom) y en los aportes técnicos de la tecnología educativa.
- Es un sistema sencillo y funcional que combate la deserción y la baja eficiencia escolar.
- Es un sistema Instruccional personalizado donde el alumno se compromete con el ritmo de aprendizaje y el profesor refuerza las conductas positivas.
- Aunque no descarta la conferencia como una forma de enseñanza, hay un predominio del estudio independiente como forma básica de enseñanza (valido para sistemas de enseñanza abierta)

CRITICAS AL MODELO:

- la extrema individualización en la instrucción, elimina toda posibilidad de interacción social (entre alumnos y profesores)
- Es difícil de aplicar y generalizar por los cambios que hay que operar en la enseñanza y centros universitarios.
- Abarca la teoría curricular como teoría de la instrucción ya que con la planeación solo pretende incidir en la intervención didáctica del proceso educativo.

3.5. - Modelo de Investigación en la Acción.

ORIGEN: El termino Investigación en la Acción, fue propuesto por el psicólogo alemán Kurt Lewin a fines de la década de los 30's. Uno de los representantes mas connotados es Stenhouse de Inglaterra y su colaborador Juhn Eliot. En 1981 en la Universidad de Victoria (Australia) se acula la definición de Investigación en la Acción.

OBJETIVO: Variar la practica tradicional de concebir la investigación educativa dentro del paradigma de las ciencias naturales.

REPRESENTANTES: Kurt Lewin (aleman), Stenhouse y John Eliot (Ingleses)

CARACTERÍSTICAS:

- Concibe al currículo como proyecto de ejecución que se verifica en la acción del aula y donde los sujetos que participan en él son parte constituyente.
- Plantea que el problema nace en la comunidad, que lo define, analiza y resuelve para su mejoramiento.
- Exige la participación plena e integral de la comunidad durante su investigación.

CRITICAS AL MODELO.

- Posee una cuota de utopía porque los profesores deben tener una sólida preparación científica y psicopedagógica, para que el azar y la improvisación no influyan en el currículo.

3.6. Modelo de Globalización del Currículo.

ORIGEN: Parece tener sus orígenes en Europa, a principios de siglo con la aparición del carácter global del niño como término psicopedagógico.

OBJETIVOS:

- Fortalecer la conexión interdisciplinaria.
- Desarrollar el principio del desarrollo integral de la personalidad.
- Reconocer la multiplicidad de vías para alcanzar los objetivos educativos.

REPRESENTANTES: En sus inicios es representado por E. Claparede (1908) y por H. Wallon, quien destaca la importancia del acto global en el estudiante.

CARACTERÍSTICAS:

- Se asocia con la enseñanza modular, aplicando planes verticales modulares que brindan una apertura interdisciplinaria.

- Entre sus empeños esta la concepción de un aprendizaje activo y la búsqueda de un enfoque interdisciplinario.
- Promueve el trabajo en grupos y en equipos multidisciplinarios. Fomenta el pensamiento teórico y sistémico.

CRITICAS AL MODELO:

- La excesiva globalización de los contenidos pueden romper con la estructura lógica de la ciencia, la pérdida de su objeto de estudio y de su sistema conceptual.

3.7. - Modelo de Currículo desde un enfoque histórico-cultural.

ORIGEN Y REPRESENTANTES: El enfoque histórico-cultural desarrollado por Vigotski y sus continuadores, a partir de un modelo psicológico del hombre, postula una concepción original de la relación entre la enseñanza y el aprendizaje. Uno de los modelos para el planteamiento curricular que tiene de base este enfoque en la educación media superior fue elaborado por N.F. Talizina a partir de las ideas de P. Ya. Galperin.

CARACTERÍSTICAS:

- Considera tres enfoques para la elaboración del modelo profesional y son: El modelo de las cualidades, El modelo de los conocimientos, y el modelo de la actividad.
- En el diseño curricular de la educación superior es posible diferenciar cuatro formas de organización de la enseñanza en correspondencia con la evolución histórica de la actividad misma y de la modelación de la actividad profesional: Las formas académicas, laborales, de investigación y de auto superación.
- El currículo no se limita al perfil del profesional y al plan de estudio, su aplicación misma en las condiciones reales debe considerarse como una de sus fuentes de evaluación y modificación.

- La implementación del currículo es una tarea necesariamente colectiva y multidisciplinaria que involucra a planificadores, profesores y estudiantes, de forma que articule el proyecto por consenso.

4. - LA METODOLOGIA CURRICULAR.

En los finales del siglo XX en materia de metodología curricular, no es posible ir a la búsqueda de un único método para solucionar los problemas de la práctica educativa, es posible hallar diferentes formas de abordar la problemática curricular, que a pesar de ofrecer visiones interesantes y profundas, en alguna medida, aun son debatibles y fragmentarias. Difícilmente se puede hablar de la existencia de un solo enfoque o metodología curricular capaz de dar una respuesta integral a la diversidad de problemas que plantea el currículo y su praxis, es por ello, que el autor Añorga⁶⁶ agrupa en 5 grupos las diversas perspectivas en metodologías de diseño curricular, haciendo énfasis en los aspectos procesales y prescriptivos, estos grupos son.

- ♦ Metodologías Curriculares Clásicas.
- ♦ Metodologías Curriculares desde un abordaje tecnológico y sistemático.
- ♦ Metodologías Curriculares desde un enfoque crítico y sociopolítico.
- ♦ Metodología Curricular a partir de un enfoque constructivista.
- ♦ Metodología Curricular con un enfoque histórico-cultural.

A continuación se describirá el análisis de dichas metodologías del diseño curricular:

4.1. - Metodologías Curriculares Clásicas.

Presentare una compilación de autores cubanos que permiten comprender las características de las principales metodologías curriculares; en primer lugar se mencionan las teorías de Ralph Tyler, Hilda Taba y Mauritz Johnson, cuyas metodologías constituyen la piedra angular

⁶⁶ AÑORGA, M.J; APROXIMACIONES METODOLOGICAS AL DISEÑO CURRICULAR, ISPEJV, La Habana, 1997

en el campo del diseño curricular, las cuales han trascendido significativamente, ya que han tenido una gran trascendencia en América Latina.

Por el lugar que ocupan y su repercusión, se vera a continuación, sus principales fundamentos en los cuales radican sus esencias.

a) Propuesta curricular de Tyler.

Uno de los primeros teóricos del currículo que tuvo gran influencia internacional fue Ralph Tyler, quien publica en 1949 la obra: Principios básicos del currículo.

Él plantea que la relimitación precisa de los objetivos educativos es imprescindible, y que se deben posteriormente traducir en criterios que guíen la selección del material instruccional que permitan bosquejar el contenido del programa.

Elaborar los procedimientos de enseñanza y preparar los exámenes. Señala además la carencia y necesidad de una filosofía de la educación que oriente la formulación de los juicios derivados de los objetivos.

Propone que las fuentes generadoras de los objetivos de aprendizaje sean: ***el alumno, la sociedad y los especialistas.***

Las posibles fuentes de información en el modelo de Tyler son:

- ❖ El estudio de los propios educandos.
- ❖ El estudio de la vida contemporánea fuera de la escuela.
- ❖ Las consideraciones filosóficas.
- ❖ La función de la psicología del aprendizaje.
- ❖ Los especialistas de las distintas asignaturas.

b) Propuesta curricular de Hilda Taba.

La obra de Hilda Taba: “la elaboración del currículo”, se publica en 1962, es la continuidad de los avances del trabajo de Tyler, donde Taba acentúa la necesidad de elaborar los programas escolares con base en una teoría curricular.

Su propuesta metodológica parte de la investigación de las demandas y requisitos de la cultura y la sociedad, puesto que tal análisis constituye una guía para determinar los principales objetivos de la educación, para seleccionar los contenidos y decidir que tipo de actividades de aprendizaje deben considerarse.

Introduce al campo del diseño curricular una noción sumamente importante: **la del diagnóstico** de necesidades sociales, como supuesto principal de una propuesta curricular, establece explícitamente el vínculo escuela-sociedad que esta detrás de un proyecto curricular.

c) Propuesta curricular de Jonson.

Otro clásico importante es Jonson, quien publica en 1967 “Currículo y educación”. Las premisas básicas de su modelo curricular son las siguientes.

- Concibe al currículo como una serie de resultados de aprendizaje; relativamente estructurados e intencionales, en relación con diversas áreas de contenido.
- El proceso de selección de los resultados que se esperan del aprendizaje es determinante para formular un currículo; deben realizarse como una previa delimitación de criterios.
- Que todo currículo debe tener una estructura que revele el orden necesario para la enseñanza.
- La función del currículo es guiar la enseñanza, entendida como una interacción entre el agente de enseñanza y los estudiantes, quienes deben realizar actividades con un contenido cultural.

- En todo currículo debe haber una fase de evaluación que incluya los aspectos anteriores y permita encontrar los errores estructurales y las omisiones de la selección de contenidos.
- La enseñanza se deriva del currículo; su efectividad esta presentada en las metas que en él se proponen.

En la obra de Johnson es importante revisar la clara distinción que hace entre dos sistemas didácticos básicos: el de desarrollo del currículo y el sistema de instrucción, los cuales vincula estrechamente

Es importante señalar que para este autor, los resultados del aprendizaje no se restringen a objetivos conductuales observables, pues el diseño curricular no se agota en la planificación de actividades de enseñanza orientadas al entrenamiento; también incluye acciones tendientes a formar y educar ciudadanos.

4.2. - Metodologías Curriculares desde un abordaje tecnológico y sistemático

Dentro de este grupo aparece un conjunto de autores latinoamericanos que recibiendo el influjo de los clásicos abordados anteriormente y apoyados en el enfoque sistémico realizaron importantes esfuerzos para adaptarse a las condiciones prevalecientes en las sociedades e instituciones educativas de América Latina.

a) Propuesta de Raquel Glazman y Maria de Ibarrola.

Esta propuesta, dirigida al diseño de planes de estudio de las licenciaturas universitarias, viene a ser una importante expresión de los planteamientos de Tyler y Taba, tratando de adaptarlos al diseño curricular en el contexto latinoamericano.

Las autoras definen el plan de estudios como “el conjunto de objetivos de aprendizaje operacionalizados convenientemente, agrupados en unidades funcionales y estructuradas de tal manera que conduzcan a los estudiantes a alcanzar un nivel universitario de dominio de una profesión”.

El modelo que proponen se divide en cuatro etapas:

1ero. Determinación de los objetivos generales del plan de estudio.

2do. Operacionalización de los objetivos generales, que incluye dos subetapas:

- Desglose de los objetivos generales en objetivos específicos; estos objetivos constituyen el nivel ultimo del plan de estudios.
- Agrupación de los objetivos específicos en conjuntos, los cuales constituirán los objetivos intermedios del aprendizaje, estos objetivos son los propios cursos.

3ero. Estructuración de los objetivos intermedios, incluye las subetapas siguientes:

- Jerarquización de los objetivos intermedios.
- Ordenamiento de los objetivos intermedios.
- Determinación de metas de capacitación gradual.

4to. Evaluación del plan de estudios:

- Evaluación del plan vigente.
- Evaluación del proceso de diseño.
- Evaluación del nuevo plan.

Gran parte de las críticas vertidas en torno a los modelos curriculares por objetivos, son validas en este caso. Las propias autoras, varios años después, recapitulan la propuesta anterior argumentando que es posible aprender una realidad social y educativa por los medios comúnmente de control administrativo, más que académico, que se ejerce por medio de los objetivos, de los sistemas de evaluación y por la prioridad otorgada a la representación y no a la participación.

b) Propuesta de J. A. Arnaz.

Este autor postula una metodología de desarrollo curricular que ha tenido amplia difusión en las instituciones educativas de nivel superior, la cual consta de las etapas siguientes:

- Elaboración del currículo, que se subdivide en las siguientes fases:
 - Formulación de objetivos curriculares.
 - Elaboración del plan de estudios.
 - Diseño del sistema de evaluación.
 - Elaboración de cartas descriptivas para cada curso.
- Instrumentación de la aplicación del currículo considerando el entrenamiento de los profesores.
- Aplicación del currículo.
- Evaluación del currículo, donde se consideran el sistema de evaluación, las cartas descriptivas, el plan de estudios y los objetivos curriculares.

Es evidente el enfoque sistémico en esta propuesta metodológica; es de los pocos autores que incluyen explícitamente la capacitación docente y la especificación de un perfil del egresado en términos de objetivos terminales. Su visión de la evaluación se restringe a elementos internos, dejando de lado el análisis de la posible repercusión social del egresado.

C) Propuesta de V. Arredondo.

Esta metodología tuvo su origen en la reestructuración de la carrera de Psicología en la Universidad Autónoma de México (UNAM) y se relaciona con otras metodologías con enfoque sistémico. Presenta una marcada orientación hacia el estudio de la problemática de la sociedad, del mercado ocupacional y del ejercicio profesional

En esta estrategia se contemplan estudios de seguimiento a los egresados de la carrera, como pocos ejemplos en el contexto latinoamericano.

4.3. - Metodologías Curriculares desde un enfoque crítico y sociopolítico.

Dentro de este grupo encontramos a aquellos enfoques que rechazan las metodologías tecnológicas o psicológicas del currículo y que fueron abordadas en el apartado anterior, de ahí su carácter crítico.

Pero además, en este grupo entran metodologías curriculares que centran su atención en el vínculo entre las instituciones educativas y la sociedad, o sea, resaltan la problemática social, política e ideológica de lo curricular.

Dentro de esta categoría, por mencionar algún autor, tenemos:

a) Propuesta curricular de Stenhouse. (1975.

Las críticas fundamentales de esta propuesta radica en problemas de orden conceptual y práctica en su aplicación, como por ejemplo, problemas como cambio y formación de actitudes en el docente y los alumnos, las formas de evaluar el diseño y a los alumnos, y la instrumentación didáctica no explicada dentro de la metodología.

En contradicción con enfoques curriculares por objetivos, este autor considera que un diseño curricular es racional, en tanto se fundamenta en la especificación de contenidos y principios de procedimientos, su modelo hace hincapié en la relevancia de los contenidos vinculados a procesos de investigación y solución de problemas orientados a que el docente y los alumnos deriven métodos de pensamiento creador, o sea, que elaboren estrategias de solución a problemas.

4.4. - Metodología Curricular a partir de un enfoque constructivista.

Esta concepción postula que el conocimiento se produce mediante un prolongado proceso de construcción, elaboración de esquemas, modelos, teorías que inducen al aprendiz a su replanteamiento.

El modelo de diseño curricular se fundamenta en un marco legal y en los resultados de una serie de análisis sociológicos, psicológicos, pedagógicos y epistemológicos. A partir de ahí,

establece tres niveles o fases: primero se especifican los objetivos generales, las áreas curriculares pertinentes, los bloques de contenido u orientaciones didácticas. En el segundo nivel se realiza el análisis y secuenciación de los bloques de contenido; y en el tercer nivel, deben desarrollarse ejemplos de programación atendiendo a los diversos supuestos establecidos

Dentro de este modelo curricular, Díaz Barriga⁶⁷ esboza una propuesta curricular de corte heurística integrada alrededor de cuatro ejes: SOCIAL, EPISTEMOLÓGICO, PSICOEDUCATIVO Y TÉCNICO.

DIMENSIÓN SOCIAL: El contexto social, con todas sus implicaciones políticas, económicas y estructurales, influye decisivamente en el entorno educativo. Así, el currículo debe promover la adquisición de sàberes que tengan significación y relevancia en la solución de problemas críticos y cotidianos, incidiendo en la formación crítica, humanista y social de los estudiantes.

DIMENSIÓN EPISTEMOLÓGICA: Remite a la necesidad de considerar la naturaleza del conocimiento y los procesos genéticos de su construcción. Esta se da en dos variantes:

- a) La relativa al estudio de los aspectos sintácticos y semánticos del conocimiento (su forma y contenido); la identificación de la estructura sustantiva de las diferentes disciplinas; los procedimientos y métodos existentes para elaborar y contrastar las consideraciones teóricas, que son requisitos importantes para diseñar el currículo.
- b) El estudio de la forma en que los alumnos construyen y transforman su conocimiento, en concordancia con las capacidades reales (ejecución) y potencialidades (competencia cognitiva) en determinada etapa del ciclo vital del estudiante.

DIMENSIÓN PSICOEDUCATIVA: Esta se introduce en el terreno de las teorías del aprendizaje, de la instrucción, de la motivación humana, llevando a cuestionar los modelos psicopedagógicos y de formación docente, en un intento por derivar de ellos estrategias, materiales, instrumentos de evaluación, dinámicas de trabajo etcétera, aplicables en el aula.

⁶⁷ DÍAZ, Barriga, Frida. APROXIMACIONES METODOLOGICAS AL DISEÑO CURRICULAR: HACIA UNA PROPUESTA INTEGRAL; Revista Tecnológica y Comunicación Educativa, No. 21, Marzo. México, 1993.

DIMENSIÓN TÉCNICA: Hace referencia a los lineamientos procesales aplicables en cuestiones de diseño curricular. Al respecto plantea: “Nuevamente, será mucho más útil un enfoque heurístico (abierto, flexible, adaptable) que uno algorítmico...”

Considerando estas dimensiones, la referida autora ha modelado una metodología de diseño curricular que se resume en cuatro pasos esenciales:

- 1º. Fundamentación del proyecto curricular.
- 2º. Delimitación del perfil del egresado.
- 3º. Organización y estructuración del currículo
- 4º. Evaluación curricular continúa.

4.5. Metodología curricular con un enfoque histórico-cultural.

El enfoque histórico-cultural desarrollado por Vigotski y sus continuadores, a partir de un modelo psicológico del hombre, postula una concepción original de la relación entre la enseñanza y el aprendizaje.

Este modelo toma en cuenta dos premisas fundamentales: las exigencias de la teoría general de la dirección y las regularidades del proceso de asimilación de los conocimientos durante la actividad. El cumplimiento de estas exigencias se traduce en la elaboración de tres modelos específicos:

- 1) **MODELO DE LOS OBJETIVOS:** Se resuelve en diferentes planos del currículo:
 - Como objetivos finales identificado como perfil del profesional, atendiendo por este a la descripción análoga que refleja las características fundamentales del sujeto de estudio, que constituye una generalización del profesional de un determinado perfil.
 - Como objetivos parciales, referido a ciclos de formación y disciplinas o asignaturas particulares.

- Como objetivos específicos de una clase o actividad docente.

El perfil del profesional constituye el origen de la confección del plan de estudio, inicialmente en forma de diagnóstico de necesidades sociales, por lo tanto es el punto de partida en la elaboración del plan de estudio y contexto referencial del planeamiento y ejecución del proceso docente, y el patrón evaluativo de la calidad de los resultados del sistema de enseñanza.

2) MODELO DE LOS CONTENIDOS DE LA ENSEÑANZA, Y MODELO DEL PROCESO DE ASIMILACIÓN. A pesar de que parte de esta metodología se encuentra dentro del proceso de elaboración del perfil del profesional, toma su mayor concreción en el proceso de elaboración del Plan de Estudio, proceso que según algunos autores, en particular N.F. Talizina, supone la resolución de tres tareas:

- La selección de los contenidos.
- La estructuración de los contenidos, y
- La asignación del tiempo.

Con respecto a la estructuración de los contenidos seleccionados, se establece un compromiso entre la dimensión didáctica y la dimensión organizativa, por lo que la tarea se concreta en las siguientes acciones:

- Agrupamiento de los contenidos por unidades coherentes, aquí vemos que la agrupación más tradicional es la de la disciplina académica, sin embargo en la actualidad, bajo las condiciones del trabajo profesional, esta agrupación es más multidisciplinaria, garantizando enfoques más integrales y productivos para las tareas profesionales.
- Precisar las formas organizativas de la enseñanza más apropiadas y definir la estructura organizativa en la cual el Plan de estudio deberá concretarse. Es conocido que en el Diseño Curricular de la Educación Media Superior es posible diferenciar

cuatro formas fundamentales de organización de la enseñanza: ACADÉMICA, LABORAL, INVESTIGATIVA Y ESTUDIO INDEPENDIENTE.

- Determinar la secuencia de impartición de los contenidos en función del análisis histórico- genético de las tareas profesionales, o sea, la secuencia de impartición en correspondencia con la secuencia de aparición y desarrollo de éstas en el proceso laboral y/o profesional.
- Utilizar como un criterio complementario el ubicar en los primeros momentos aquellos contenidos de mayor generalidad y menos complejo y luego ubicar los contenidos más complejos y más específicos.

La ultima tarea planteada por Talizina, denominada como “asignación del tiempo” se ve expresada en la estructura temporal de los Planes de Estudio, donde se establecen periodos de tiempo mas o menos regulares para diferentes formas, las definiciones curriculares más tradicionales precisan:

- El año académico o curso académico.
- Los periodos lectivos (semestres, trimestres, etc.)
- Los periodos de formas de organización (periodos académicos, labórales, vacacionales, etc.)

Hasta aquí hemos revisado diversos enfoques y propuestas metodológicas relativas al proceso de Diseño Curricular en diferentes entornos e instituciones del mundo en general y de Latinoamérica en particular, conociendo sus metas y objetivos, planes de estudio, procedimientos de enseñanza y para la elaboración del currículo.

CONCLUSIONES

Una de las mayores preocupaciones de las escuelas de nivel medio superior de la U.M.S.N.H en estos momentos, es la revisión, el mejoramiento y la actualización de sus planes de estudio.

El Programa de Nociones Generales de Legislación Fiscal, forma parte del plan de estudios del bachillerato de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, inserto en la fase propedéutica del Bachillerato Económico-Administrativo del sexto semestre y con carácter de materia no seriada; con este se pretende optimizar el aprendizaje del alumno en materia de legislación fiscal mexicana, especialmente en lo relacionado con las contribuciones o tributos.

Clásicamente el proceso del diseño curricular se concibe como una pirámide escalonada, en cuya cúspide se halla el conjunto de actividades o experiencias de aprendizaje que constituyen el currículo. El tomar las decisiones que llevan a incluir en dicho conjunto ciertas actividades y experiencias y a descartar otras, presupone haber pasado por cada una de las etapas constituidas por los diversos escalones de la pirámide, y haber tomado, en cada una de ellas, determinadas decisiones preliminares.

Entendemos por currículo el conjunto de actividades formales de aprendizaje que la escuela pone a la disposición de sus alumnos. El plan de estudios, por otra parte, es la disposición ordenada de tales actividades y experiencias de acuerdo con ciertos principios o criterios.

El diseño curricular y la elaboración del plan de estudios constituyen el proceso mediante el cual se deciden, en primer lugar, las actividades de aprendizaje que se pondrían a disposición de los alumnos; y en segundo lugar, su ordenamiento.

De lo anterior se desprende, que hay un currículo y un plan de estudios cada vez que se ofrezca al alumno un conjunto de actividades de aprendizaje debidamente ordenadas. Así, es como puede hablarse del currículo y del plan de estudios de una escuela, de un curso en particular o de una asignatura.

Considerando que no todos los alumnos participan y aprovechan por igual todas las actividades que la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo en el nivel medio superior ofrece, se debe de diferenciar entre el currículo propuesto, que es el que se definió y planteo en este trabajo, , y el currículo efectivo o cumplido, que son el total de actividades cumplidas por cada alumno al final de determinado periodo o en relación a un curso dado, por lo que en este trabajo de investigación me refiero particularmente al currículo propuesto y me he situado primordialmente a nivel de escuela preparatoria, es decir, al nivel medio superior.

Para concluir, un currículo y un plan de estudios serán tanto mejores cuanto mas efectivos sean. Ello quiere decir que para un mismo propósito, el mejor plan será aquel que logre el alcance de sus objetivos en el menos tiempo, al más bajo costo y por el mayor numero posible de alumnos.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto; PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO: Editorial Licua, México 2003.
- 2.- DIEP Diep, Daniel; EL TRIBUTO Y LA CONSTITUCION, Editorial Pac S.A de C.V,
- 3.- LATAPI Ramírez Mariano, INTRIDUCCION AL ESTUDIO DE LAS CONTRIBUCIONES, Edit, Mc Graw Hill, Academia Mexicana de Investigación Fiscal A.C., México 1999.
- 4.- QUINTANILLA Valtiera, Jesús; DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO; Editorial Trillas.Mexico 1994.segunda edición.
- 5.- MARGAÍN M. Emilio; INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO; Edit. Porrúa, 1991.
- 6.- FLORES Zavala, Ernesto. Elementos de finanzas publicas mexicanas, México Porrúa, 1981.
- 7.- DIAZ Barriga Ángel, DIDACTICA Y CURRICULUM, EditorialPaidos Educador, México 2002, edición corregida y aumentada.
- 8.- SACRISTAN, J. Gimeno, EL CURRICULUM: UNA REFLEXION SOBRE LA PRACTICA; Editorial Morata séptima edición, Madrid 1998.
- 9.- DIAZ Rojas, Pedro A., ELEMENTOS DE DISEÑO CURRICULAR EN CIENCIAS, Escuela nacional de Salud Publica, Ciudad de la Habana, Cuba.

- 10.- AUGUSTO, Bernal Cesar, METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION, segunda edición, Editorial Pearson, México 2006.
- 11.- PLAN DE DESARROLLO 2004-2010, Escuela preparatoria José Ma. Morelos y Pavón, U.M.S.N.H. Morelia Michoacán 2004.
- 12.-TABA, H ELABORACION DEL CURRICULO, 2ª. Ed. Buenos Aires, Troquel, 1976.
- 13.- TYLER, R. PRINCIPIOS BASICOS PARA LA ELABORACION DEL CURRICULO, Buenos Aires. Troquel, 1970.