



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO

FACULTAD DE INGENIERÍA

**PARTICIPACIÓN DEL ESTADO EN LAS PLUSVALÍAS
GENERADAS POR EL USO Y APROVECHAMIENTO DEL SUELO
EN LAS CIUDADES; ¿VERDAD O FALACIA?.**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

MAESTRO EN CIENCIAS DE LA VALUACIÓN

PRESENTA

GUILERMO ROJAS VILLEGAS

DIRIGIDO POR

M.C. EMILIO VASCONCELOS DUEÑAS

SANTIAGO DE QUERÉTARO, QRO. OCTUBRE DE 2008



Universidad autónoma de Querétaro
Facultad de Ingeniería
Maestría en Ciencias de la Valuación

Participación del Estado en las Plusvalías Generadas por el Uso y Aprovechamiento del
Suelo en las Ciudades; ¿Verdad o Falacia?.

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Ciencias de la Valuación

Presenta:

Ing. Guillermo Rojas Villegas

Dirigido por:

M.C. Emilio Vasconcelos Dueñas

SINODALES

M.C. Emilio Vasconcelos Dueñas
Presidente

Dr. Juan Bosco Hernández Zaragoza
Secretario

Dra. Teresa López Lara
Vocal

M.C. Ruy J. Madero García
Suplente

M.I. Gerardo René Serrano Gutiérrez
Suplente

Dr. Gilberto Herrera Ruiz
Director de la Facultad

Firma

Firma

Firma

Firma

Firma

Dr. Luis Gerardo Hernández Sandoval
Director de Investigación y
Posgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Noviembre 2008
México

RESUMEN

En la presente tesis: Participación del Estado en las Plusvalías Generadas por el Uso y Aprovechamiento del Suelo en las Ciudades; ¿Verdad o Falacia?, se realiza una investigación que partiendo del concepto más amplio de plusvalía, a sabiendas de que en algunos países de Latino América y en España se aplica un impuesto específico por este concepto y de que existen en México quienes pretenden trasladar este sistema a nuestra Nación, se fija como objetivo analizar dicha propuesta de cobro de contribuciones derivadas de decisiones gubernamentales vigente en esos países, a efecto de conocer el fenómeno, sus características, sus beneficios y consecuencias sociales, como mecanismo alternativo susceptible de implantar en la República; para tal efecto en el presente trabajo se analizan los diferentes créditos fiscales, que en la actualidad se fincan a los contribuyentes mexicanos por los diferentes niveles de gobierno, debido a conceptos relacionados con las decisiones de aprovechamiento y uso del suelo en las ciudades, con la finalidad de demostrar que nuestro marco jurídico inmobiliario supera con mucho tal mecanismo extranjero. Se evidencia en las conclusiones obtenidas, que no existe en México ninguna ley en que aparezca el término plusvalía, sin embargo en la práctica se pagan velados tributos por dicho concepto en el Impuesto Sobre la Renta que se aplica en la enajenación de terrenos y construcciones, así como en el Impuesto Predial que se incrementa al mismo tiempo que el valor de dichos bienes; Siendo el pago por plusvalías en México, una renta ficta, ya que se consigue de un objeto distinto al propio de las mencionadas leyes aplicadas. En consecuencia la participación del Estado en las plusvalías generadas por el uso y aprovechamiento del suelo en las ciudades, es verdad y no falacia, de tal manera que al implantarse este nuevo impuesto a los contribuyentes, se estaría gravando dos veces al mismo sujeto por el mismo concepto, lo cual resultaría inconstitucional. Quedando de manifiesto que la legislación por plusvalías de los países mencionados, se ubica en un marco constitucional y tributario diverso, que corresponde a sociedades diferentes, con una política económica y social distinta a la nuestra.

Palabras claves: Participación, Estado, Plusvalías.

SUMMARY

In this thesis, “State Participation in Increased Value Generated by the Use and Exploitation of Land in Cities: Truth or Fallacy?,” research is done that begins with the broadest concept of increased value, in the knowledge that in some Latin American countries and in Spain a specific tax is charged for this concept and that in Mexico there are people who wish to apply this system in our nation. Our objective is to analyze this proposal to charge taxes derived from governmental decisions in effect in the countries mentioned in order to become familiar with the phenomenon, its characteristics, benefits and social consequences, as an alternative mechanism that may be implemented in the Mexican Republic. In order to achieve this, this work analyzes different tax credits that are currently applied to Mexican taxpayers by different levels of government due to concepts related to decisions affecting the use and exploitation of land in the cities. Our intention is to show that our legal real state framework is far better than the mechanism used by these countries. From our conclusions it is evident that in Mexico there is no law in which the term increased value appears. Nevertheless, in practice, hidden taxes are paid for this concept under Federal Income Tax which is applied to the sale of land and buildings, as well as under the Property Tax which increases as the value of the property increases. This Payment in Mexico for increased value is an unstated profit, since it is obtained from an object which is different from that mentioned in the laws that are applied. As a consequence, the participation of the State in increased value generated by the use and exploitation of land in the cities is true and is not fallacy. As a result, if this new tax is charged taxpayers, they would be charged twice for the same concept, and this would be unconstitutional. It is therefore obvious that the increased value legislation in the countries mentioned is set in a different constitutional and tax framework that is related to different societies having an economic and social policy different from our own.

(key words: Participation, State, increased value)

ÍNDICE

RESUMEN	1
SUMMARY	2
ÍNDICE	3
ÍNDICE DE TABLAS	6
CAPÍTULO I	7
<i>INTRODUCCIÓN</i>	7
<i>I.1.- ANTECEDENTES</i>	13
<i>I.2. OBJETIVOS</i>	21
<i>I.3. HIPÓTESIS</i>	22
<i>I.4. ESTADO DEL ARTE</i>	22
CAPÍTULO II	23
MARCO LEGAL	23
<i>II.1. LOS IMPUESTOS EN MÉXICO</i>	23
II.1.1. CONCEPTOS DE IMPUESTO	24
II.1.2.1. El Impuesto Soberanía	24
II.1.2.2.El impuesto como pago privado.....	26
II.1.2.3. El impuesto donativo o ayuda.....	27
II.1.2.4. El impuesto precio o cambio.....	27
II.1.2.5. La concepción comunitaria del impuesto.....	28
II.1.2.6. La constitución y el impuesto en diversos países.....	29
<i>II.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO EN MÉXICO</i>	30
II.2.1. La época prehispánica.....	30
II.2.2. La época Virreinal	31
II.2.2.1. Comercio exterior	33
II.2.2.2. Impuestos a la minería	33
II.2.2.3. La Propiedad Raíz.....	33
II.2.2.4. El papel sellado.....	34
II.2.2.5. Tributos a cargo de los indios. Las encomiendas.....	34
II.2.2.6.Impuestos a cargo de encomenderos.....	34
II.2.2.7. Impuestos a cargo del clero.....	35
II.2.2.8. Otros ingresos impositivos.....	35

II.2.2.9. Derechos.....	35
II.2.2.10. Otros Ingresos.....	36
II.2.3. El siglo XIX.....	37
II.2.4. La imposición tributaria a partir de 1921.....	39
II.3. CONCEPTO DE IMPUESTO SEGÚN SUS FUENTES.....	40
II.4. MARCO LEGAL.....	43
II.5. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.....	47
II.6. ORDENAMIENTOS JURÍDICOS ACTUALES SOBRE IMPUESTOS EN MÉXICO.....	50
II.6.1. La Constitución de 1917.....	50
II.6.2. La Ley de Ingresos.....	50
II.6.3. El Código Fiscal de la Federación (CFF).....	51
II.6.4. Las leyes especiales de impuestos.....	52
II.7. PRINCIPALES LEYES IMPOSITIVAS ESPECIALES FEDERALES.....	53
II.7.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR).....	53
II.7.2. Factor para el cálculo de la modificación en un periodo.....	54
II.7.3. Factor para determinar el valor de un bien en un periodo.....	54
II.7.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	56
II.7.5. Ley del Impuesto Especial de Tasa Única (IETU).....	59
II.7.6. Ley de Depósitos en Efectivo (IDE).....	71
II.7.7. LOS REGLAMENTOS.....	73
II.7.8. LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN.....	74
II.7.9. LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL.....	75
II.7.10. LAS FUENTES IMPOSITIVAS Y SU DISTRIBUCIÓN.....	77
II.7.11. LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.....	80
CAPITULO III.....	86
LAS PLUSVALÍAS.....	86
III.1 REFERENTES EN PAISES DIVERSOS.....	87
III.2. EL CASO COLOMBIA.....	93
CAPITULO IV.....	103
DESARROLLO URBANO.....	103
IV.1 MARCO IMPOSITIVO INMOBILIARIO.....	103
IV.1.1 MARCO IMPOSITIVO INMOBILIARIO MUNICIPAL.....	105

IV.1.1.1 Impuesto de Traslado de Dominio.....	106
IV.1.1.2 Impuesto Predial.....	107
IV.1.2. MARCO IMPOSITIVO INMOBILIARIO ESTATAL.....	108
IV.1.3. MARCO IMPOSITIVO INMOBILIARIO FEDERAL.....	109
IV.1.3.1. Impuesto Sobre la Renta.....	109
IV.1.3.2. Impuesto al Valor Agregado.....	116
IV.1.3.3. Derogación del Impuesto al Activo.....	116
IV.1.3.4. Ley del Impuesto Especial de Tasa Única.....	117
<i>IV.2. POTENCIALIZACIÓN SOCIAL.....</i>	125
<i>IV.3. VALORIZACIÓN PATRIMONIAL.....</i>	130
IV.3.1. GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD.....	133
IV.3.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	134
IV.3.3. CASOS DE JURISPRUDENCIA RELACIONADOS CON BIENES INMUEBLES.....	136
CAPÍTULO V.....	140
CONCLUSIONES Y PROPUESTA.....	140
V.1. CONCLUSIONES.....	140
V.2. PROPUESTA.....	145
REFERENCIAS.....	149

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA	PAG.
I.1. Pérdidas fiscales en México Ejercicio 2006.	12
II.7.5.1. Determinación IETU Ejercicio Fiscal 2008.	65
II.7.5.2. Información para pago provisional del IETU.	67
II.7.5.3. Información para crédito fiscal por inversiones.	69
II.7.5.4. Actualización de crédito fiscal mediante INPC.	69
II.7.5.5. Actualización del saldo por deducir de las inversiones.	70
II.7.6.1. Determinación mensual del IDE régimen del ISR.	73
II.7.6.2. Retención del IDE por institución bancaria.	73
III.1. Cuadro N° 1. Valores y plusvalía, Resolución 489.	99
IV.3.4.1. Deducciones en enajenación de inmuebles.	119
IV.3.4.2. Pago provisional ISR enajenación de inmuebles.	119
IV.3.4.3. Declaración Anual obligatoria a la SHCP.	119
IV.3.4.4. Deducciones personales por honorarios médicos.	120
IV.3.4.5. Determinación del impuesto anual ISR.	120
IV.3.4.6. Deducciones personales totales al ISR anual.	121
IV.3.4.7. Cálculo del ISR del ejercicio, otro caso.	121
IV.3.4.8. Gastos notariales ejemplo 6.	122
IV.3.4.9. Pago provisional del ISR ejemplo 6.	123
IV.3.4.10. Ingresos, deducciones y pagos provisionales.	123
IV.3.4.11. Determinación anual del ISR ejemplo 6.	123
IV.4.12. Tarifa anual Art. 154 del ISR.	124

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

La definición del término plusvalía es muy antigua, surge en una importante época del pensamiento humano, cuando la industrialización trajo aparejado el desarrollo urbano. Así a finales del siglo XIX Engels continuador e intérprete de la obra de Marx, al dar a conocer el tomo III de la obra de este, “El Capital, Crítica de la Economía Política” en 1883¹, define el concepto de renta diferencial o plusvalía, dentro del marco de la propiedad territorial, en el que se refleja el estudio de lo que consideró las tres grandes formas de la renta: la del suelo, la ganancia y el salario. Siendo los generadores de este beneficio los terratenientes y capitalistas así como los obreros asalariados, cuya desproporcionalidad entre usufructos y esfuerzos respectivamente, origina la lucha de clases. Seis años después en la “Ley Marxista del Valor”, publicada en 1889, se establece que la plusvalía es un producto sobrante por el que el capitalista industrial no ha pagado nada, sin reflexionar que para lograrlo, el inversionista ha tenido que exponer sus bienes en el proceso, capital que como el mismo Engels afirma, está conformado por el trabajo pretérito acumulado, siendo así, no solo factor de producción, sino agente de valor y fuente de más valor que el que por sí mismo representa.

En nuestro tiempo el término plusvalía dentro del contexto de la valorización de los bienes inmuebles sigue causando controversias, analizándose en función del desarrollo urbano, con la multitud de enfoques que ello representa, como lo son los de competencias políticas, administrativas y territoriales y la problemática de la pobreza, que motiva informalidad e ilegalidad en los patrones de uso del suelo, con el consecuente desarrollo de asentamientos humanos irregulares, donde existen deficiencias o ausencia total de infraestructura en servicios básicos.

El fenómeno urbano es el generador del incremento del valor de estos bienes, en el que juegan importante papel las decisiones e inversiones gubernamentales contenidas en el marco jurídico, gravitando sobre el presupuesto público, siendo importantes actores en este contexto el sector privado y las fuerzas del mercado.

¹ Carlos Marx. El Capital. Crítica de la Economía Política. México. Fondo de Cultura Económica. Clásicos de Economía 1987. págs. 9,11,13,15,19,23,3739.

En algunos países como Colombia, Brasil, Argentina España, se considera la plusvalía como un impuesto municipal que recae sobre el incremento del valor de los terrenos urbanos, que se aplica en el momento en que se produce una alteración patrimonial en los predios, es decir cuando se cambia de titularidad a través de una operación de compraventa, cesión, permuta, donación, herencia o cualquier otra traslación de dominio, tipificada por la ley. En esas naciones la plusvalía está regulada por sus respectivas legislaciones, en las que se establece un tributo directo que grava el incremento de valor que por diversas causas experimentan los terrenos.

Existen quienes quieren trasladar este enfoque fiscal de la problemática urbana a nuestro país, sin embargo ignoran o pretenden ignorar nuestra realidad social y legislativa, así como las políticas vigentes de desarrollo urbano, aunado a que los contribuyentes se encuentran abrumados por las cuantiosas y desiguales cargas tributarias, en un momento histórico en que a decir de los especialistas en esta temática, a sido urgente en México por años una Reforma Fiscal que proporcione mayores recursos económicos al sector público y le permita invertirlos eficientemente en torno a las necesidades colectivas, enmarcando estas acciones la tan traída y llevada Reforma Estructural del Estado Mexicano, que no obstante los cambios efectuados para este ejercicio fiscal del año 2008, no se realizó a fondo, en contraposición a lo esperado.

En un país democrático como el nuestro el proceso de elaboración de la legislación es bastante complejo y cuando se trata de legislación fiscal lo es aún más, de ello da prueba lo acontecido al respecto el año próximo pasado de 2007 en el que el día 30 de abril, ante una gran expectativa social, concluyó el segundo periodo ordinario de sesiones de la actual legislatura federal, sin que la tan anunciada propuesta fiscal del ejecutivo de la Nación hubiera llegado al Congreso de la Unión y sin que, su Comisión Permanente -órgano que se encuentra integrado por 19 diputados y 18 senadores, que opera durante el periodo de receso-, hubiera convocado a una sesión extraordinaria de sesiones para empezar a discutir con tiempo razonable, el urgente tema de la reforma fiscal, lo que dio origen a la desconfianza y discordia que caracterizó en los siguientes meses, las relaciones entre las diversas fuerzas políticas nacionales representadas en el congreso.

Sobre este importante tema de la recaudación, en esos días Francisco Michavilla comentó sobre este tópico,² que nuestro país se encuentra como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), entre las economías que menos recauda en porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB). Unas cifras señalan que es 9.8, otras 10.2 por ciento. De cualquier forma es calificado como muy bajo. Además, la urgencia se sustenta en la necesidad de liberar a Petróleos Mexicanos (Pemex), de su exagerada contribución a los ingresos totales del país, los cuales según el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP) representa el 37.3 por ciento de los ingresos del Gobierno Federal.

Existen en este contexto de la recaudación otros importantes temas, como lo son: Incorporar a más personas físicas a la economía formal y aumentar así la base de contribuyentes; simplificar los trámites tributarios; disminuir las gravosas tasas de evasión y eliminar las cuantiosas deducciones y exenciones.

El elenco de participantes en este evento tan importante para el país, que de alguna manera intervienen en el proceso legislativo fiscal, está conformado según se nos informó el pasado año a través de los medio informativos, por: despachos especializados en impuestos, investigadores expertos en finanzas públicas, centros de estudios privados o del gobierno, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus más altos funcionarios, la iniciativa privada y sus abogados los llamados cabilderos, que son según el Diccionario de la Real Academia Española, gestores con actividad y maña para conseguir voluntades, las organizaciones civiles, las cámaras patronales, los sindicatos y la opinión pública en general.

Para ubicar nuestro criterio acerca de como es actualmente el proceso legislativo en México, problemática en la cual está ubicado el tema del presente trabajo de tesis, se estimó importante conocer la opinión de dos hombres que debido a sus actuales e importantes cargos legislativos, tuvieron que generar consensos y con tolerancia y respeto escuchar todas las voces con potencialidad y voluntad de participación, ellos son Enrique Madero y Jorge Stefan, a la sazón presidentes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, del Senado y la Cámara de Diputados. Stefan señaló que la comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados es como aprendimos en esta Maestría en Ciencias de la Valuación, en la cátedra “La Valuación y su Legislación”, la

² Francisco Michavilla. Poder y Negocios. Edición número 10, 8 de mayo 2007. Zoom Media Mexicana, S.A. DE C. V. México D.F.

instancia negociadora de los temas que se consideraron como sensibles de la reforma, como son el IVA, las exenciones, las deducciones, las tasas a las operaciones de la Bolsa y la posibilidad de una ley permanente de ingresos que derogue los cambios anuales que provocan las misceláneas fiscales, con la finalidad de que las arcas nacionales obtengan más recursos, lo que afecta principalmente a los grupos empresariales que realizan la llamada planeación fiscal, con objeto de pagar menos impuestos. Pero esto no es nuevo, como veremos en este trabajo, que históricamente como el término lo indica, los impuestos se imponen por el Estado, no son aportaciones voluntarias de los ciudadanos.

Por lo anterior toda reforma debe ser hacendaria, no fiscal, es decir el incremento en la recaudación debe corresponder a un análisis del gasto, en donde se revisen jurídica y administrativamente, la coordinación fiscal respetando el federalismo, tomándose las correspondientes medidas de transparencia, pues la desconfianza ciudadana provoca evasión, además de que el proceso recaudatorio requiere de un marco de simplificación. Así toda reforma debe implicar por lo tanto, una mejora en la distribución del gasto público que permita a México reevaluarse ante los inversionistas, de fundamental importancia ya que el desempleo es un problema prioritario, que ha desencadenado las altas tasas de migración e inseguridad.

Por otra parte la Comisión de Hacienda del Senado está facultada para dictaminar y aprobar las propuestas que envíen el ejecutivo, la sociedad civil y otros actores con miras a elaborar un dictamen que concluya con una reforma hacendaria que evite que México complete la diferencia de recaudación tributaria con ingresos petroleros.

Se ha considerado imperativo bajar la evasión de otros grupos de la población como los profesionales al que pertenecemos, en un contexto en el que los grandes contribuyentes son los cautivos, eliminando todos los privilegios siendo la tendencia que los impuestos sean cada vez más bajos, más generales y simples, ya que la justicia no se hace en la recaudación sino en el gasto, porque todo sistema fiscal debe ser progresivo, es decir, que pague más quien más tenga.

Pero esa es la Reforma ideal, la que debiera de ser y que tanto se ha pregonado por los actores del elenco mencionado, sin embargo en el año 2007, llegó al Congreso de la Unión una propuesta del actual presidente de los Estados Unidos Mexicanos, que en un principio causó desconcierto e irritación entre

los legisladores y en la opinión pública en general por el cúmulo de impuestos que el Gobierno pretendía cobrar, asegurando los analistas en materia fiscal, que los que perderían serían las medianas y pequeñas empresas mexicanas, ya que a decir de los mismos, el primer mandatario de la Nación no quería importunar a los hombres y empresas que financiaron su campaña, así esa propuesta de reforma fiscal no aumentaría gran cosa la recaudación y los grandes problemas persistirían, por lo que fue calificada de elitista, ventajosa e insuficiente³.

Sin embargo el presidente por esos días publicitó que de aprobarse la reforma fiscal, el Gobierno tendría una hacienda pública más justa, en beneficio de los más pobres, con la que se acabarían los privilegios, la evasión y la elusión fiscales.

Pero resulta que analizando las propias estimaciones del gobierno, con dicha propuesta fiscal la federación obtendrá en un escenario optimista, unos 200 mil millones de pesos y el conjunto de las entidades federativas otros 100 mil millones en lo que resta del actual sexenio. Si se promedia anualmente, resultará una cantidad insuficiente no solo para atender varios de los gastos forzosos del gobierno, ya que tan solo por pensiones, Pidiregas, IPAB, re zonificación salarial y otros conceptos, se pagarán cada año más de esos 200 mil millones, sino también para subsanar lo que el fisco pierde cada año por los múltiples agujeros que tiene el sistema tributario.

El Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), por encargo del Servicio de Administración Tributaria (SAT), realizó un estudio en el que concluye que por los tratamientos diferenciados en la aplicación del IVA, como son tasa cero, exenciones y tasa baja en la frontera, el fisco perdió en 2006 poco más de 187 mil millones de pesos, casi el 2% del PIB. En el caso del Impuesto Sobre la Renta (ISR), según el mismo estudio, en ese año dejaron de ingresar al fisco, cerca de 296 mil millones de pesos, casi el 3% del PIB.

Si a esas cantidades se agrega una evasión fiscal, que el propio SAT estimó para 2006 (y en 2007 y 2008 no es diferente en cantidades gruesas), en 221 mil millones de pesos, la cifra que no llega a las arcas públicas supera los 700

³ Carlos Acosta Córdova. Proceso. Semanario de información y análisis. CISA comunicación e Información, S.A. de C. V. México, D. F. 24 de junio del 2007. págs. 7,8,9 y10.

mil millones anuales. Más del doble de lo que el gobierno espera al término del sexenio aplicando la reforma propuesta.

Lo anterior puede verse objetivamente en la tabla que se prepara al respecto.

Tabla I.1. Pérdidas fiscales en México, Ejercicio 2006.

Concepto	Cantidad en miles de millones de pesos
Tratamientos diferenciados en la aplicación del IVA	187
Impuesto sobre la renta (ISR)	296
Evasión fiscal	221.2
Total estimado	704.2

Fuente: ITAM.

Dice el estudio citado que seguramente la necesidad de mantener una relación tersa con la oposición, el miedo a causar un malestar social mayúsculo y el temor a molestar a hombres y empresas que financiaron su campaña, llevaron al actual presidente del País a presentar una propuesta de reforma que no aumentara gran cosa la recaudación tributaria, ya que los recursos que generará no son suficientes para des-petrolizar los ingresos públicos, ni promover el empleo y el crecimiento económico. Además en nada se parece a lo propuesto en su campaña presidencial.

En la iniciativa de reforma fiscal del actual ejecutivo federal se propusieron algunas simplificaciones y mecanismos de control, alguna afectación al comercio subterráneo y corresponsabilizar a los gobiernos estatales en la recaudación. Sin embargo, la introducción de nuevos impuestos, que en realidad a decir de los expertos fiscales, de ellos solo son importantes el que va contra la informalidad (IDE) y el del Impuesto Empresarial de tasa Única (IETU, que el proyecto se llamó en la iniciativa CETU), que interactúa con el ISR, ha provocado grandes polémicas e irritación popular, sobre todo en la etapa de debate, entre los legisladores de las diferentes fuerzas políticas y en la sociedad en general, como diariamente fuimos informados a través de los diferentes medios de comunicación nacional, que nos mantuvieron informados sobre este escandaloso proceso legislativo, que a afectado posteriormente a todos los grupos de contribuyentes.

De ahí la importancia de conocer si deben implantarse nuevos impuestos como el de las plusvalías vigente en algunos países, que incrementen la recaudación fiscal en México.

I.1.- ANTECEDENTES

Ely Chinoy en su obra *An Introduction to Sociology*, afirma que el hombre aprende y comparte los valores de acuerdo con los cuales vive y los patrones e ideales con los cuales define sus objetivos, seleccionando sus actos, juzgándose a si mismo y a los de su especie: Éxito, racionalidad, honor, valor, patriotismo, lealtad y eficiencia, no son reglas específicas para la acción, sino preceptos generales a los cuales rendimos los humanos obediencia y sobre los cuales desarrollamos fuertes sentimientos. Representan dichos valores las actitudes comunes de aprobación y desaprobación, los juicios sobre lo bueno y lo malo, lo deseable o lo indeseable o la apreciación de determinadas personas, cosas, situaciones o acontecimientos.

Así el término valor, por lo general, se utiliza para designar los objetos o situaciones definidos como buenos, propios, deseables o dignos; aplicables a los bienes materiales y a los intangibles como el dinero, las joyas, el éxito, el poder, la fama o los inmuebles, mas que para sentimientos y juicios comunes. Los valores adquieren entonces este carácter gracias a los juicios de los hombres, pero se distinguen de ellos.⁴

Esta distinción la subraya Robert M. MacIver al diferenciar entre actitudes e intereses, entre las reacciones subjetivas, es decir, los estados de conciencia dentro del ser humano individual en relación a los objetos y los objetos mismos u objetivos.⁵ De manera similar, las instituciones, como establecimientos o fundaciones de las cosas o recopilación metódica de los principios o elementos de una ciencia o de un arte o la posesión de un gran prestigio, adquieren valor a los ojos de los hombres y muchos de los objetos materiales creados por ellos llegan a ser objeto de aprobación o desaprobación, de deseo o de codicia.

⁴ Ely Chinoy. *An Introduction to Sociology*. Random House, New York. 1963, pág.43.

⁵ Robert M. MacIver and Charles H Page *Society: An Introductory Analysis*. Nueva York: Ñ Rinehart, 1949, pág. 24.

En la medida en que los hombres tienen que tomar decisiones dentro de la vida social, es inevitable que valúen su propiedad, sus leyes y hábitos, sus ideas y desde luego se valúen así mismos y a sus semejantes.

La observación de los mismos fenómenos se realiza desde diferentes perspectivas conceptuales, como instrumentos de producción, reglas que rigen la conducta o creencias que orientan al hombre en la naturaleza y en la sociedad, por un lado y como objetos de valor material por el otro.

Así esta forma diversificada de reflexionar acerca de los valores del hombre, es de fondo científico y nos da como fruto una perspectiva más completa pero compleja, que evita explicaciones uni-focales simplistas, a veces aritméticas aplicadas mecánica y electrónicamente, conque en muchas ocasiones se pretende justificar los criterios de nuestros juicios, realizados en diferentes campos del conocimiento humano, entre otros el de la valuación, la que bajo esta perspectiva de razonamiento universal, asume validamente un papel erudito, en el que visualizamos una perspectiva de principios y causas muy amplia, de carácter multidisciplinario para afirmar con certeza que aplicamos en cada caso un criterio verdaderamente científico.

Desde que el hombre se convirtió en sedentario surgió su interés por la apropiación de la tierra, lo que con el tiempo trajo como consecuencia el dominio total del suelo de nuestro planeta; las razones válidas que subyacen detrás de este fenómeno, son entre otras la seguridad y protección que exige la conservación de la especie, ya que el ser humano demanda de un ambiente especial para su supervivencia, lo que implica requerimientos de resguardo de los fenómenos naturales; alimentación, vestido, higiene, descanso y la seguridad de su integridad física. Así mismo la tierra integra junto con el capital y el trabajo uno de los factores de la producción.

Volviendo a Engels, en su obra “El Origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado”, nos expone su versión de cómo se llega al concepto de apropiación privada de la tierra; comenta en su libro que en el estadio inferior de la barbarie, la propiedad del suelo era común para la tribu, situación que persiste durante el estadio medio, entregándose los terrenos primero a la tribu o conjunto de familias, después a cada familia y posteriormente a los individuos, quienes gozaban solamente de su posesión, es decir la tenían en su poder pero no podían trasladar a otros dicho recurso; sin embargo, esto evoluciona en el estadio superior del mismo lapso, concluyendo así el tiempo de la explotación comunal de la tierra. Muchos años después con la

ilustración, se da otro parte-aguas importante al iniciarse un crecimiento no acostumbrado de los asentamientos humanos, que hace más patentes las diferencias de todo orden entre el campo y la ciudad, inventándose el dinero, el cobro de intereses y la usura o sea el cargo excesivo de dichos beneficios. La integración de todos estos factores configuró el concepto de propiedad plena y libre sobre la tierra, convirtiéndose el suelo en una mercancía susceptible de ser vendida o pignorada, sin las trabas que imponía la gens, que integraban el conjunto de familias o tribu primitiva⁶

La historia nos conduce a pensar que los distintos modelos de estructuración económica y social experimentados por la especie humana, la han llevado a sopesar la importancia de la propiedad raíz para su subsistencia y progreso, la que hoy experimenta continuas valorizaciones, por diversas causas, entre otras por plusvalía, que derivan en un incremento de su precio debido al cambio continuo de los factores, acciones o movimientos que lo condicionan, los que hoy se identifican en cuatro grupos:

- 1.- Acciones que se deben al esfuerzo del hombre, como la compra del terreno y las obras de mejoramiento de la edificación, ambas se caracterizan porque no producen alteración en la tierra misma.
- 2.- Las acciones de la comunidad que consideran principalmente a las fuerzas del mercado.
- 3.- Los cambios en la reglamentación en el uso de la tierra y
- 4.- Acciones públicas concretas como las inversiones estatales.

Para entender la operatividad de dichos movimientos es conveniente comprender los conceptos de Teoría de la renta y Movimientos estructurales planteados claramente por los Economistas, quienes afirman que en lo general los bienes tienen un precio o valor para producirlos. Aunque si bien la tierra no es producto del esfuerzo social, no es producida por nadie, ni se produce a voluntad, los economistas clásicos desde Ricardo, Smith y Marx, hasta nuestros contemporáneos, le asignan un precio como a cualquier otra mercancía susceptible de negociación, con la característica de que la tierra no se crea ni se destruye, solo cambia de manos a través de las generaciones; así la renta se relaciona con su propia irreproductibilidad y con lo que esto implica para los demás procesos productivos, por ello no puede ser expandida ni reconstituida, convirtiéndose de esa manera en un factor escaso por el que

⁶ Federico Engels. Barbarie y Civilización, cap. IX, en El Origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado, México, Ediciones Frente Cultural, s.f., pág. 281.1987.

los demandantes están dispuestos a pagar un sobreprecio, mismo que se convierte en sobre-ganancia, la que es reclamada por sus propietarios, quienes así se benefician de este factor limitado.

El precio de la tierra es por lo tanto una concepción imaginaria que los propietarios le exigen a los productores de bienes por su explotación, a manera del cobro periódico de intereses por el préstamo de un capital, que en este caso se denomina renta. Este es el contexto en que se ubica la teoría de la renta de la tierra y de su modalidad: El precio del suelo; o sea una transferencia de valor del conjunto de la sociedad hacia los propietarios de este bien, ya que esta paga directa o indirectamente un precio adicional por los bienes que requiere de la tierra.⁷ Dichos sobreprecios persisten porque los demandantes de edificaciones están dispuestos a pagarlos a los constructores o quienes las posean, pues les resultan indispensables para realizar sus actividades en el espacio urbano, mientras que la tierra rural es utilizada para sostener el ciclo vegetal. En ambos casos se generan rentas en el proceso productivo, en el primero, el de la construcción, el producto que lo son las construcciones permanece atado a ella en el periodo de consumo, por lo que se tienen dos tipos de rentas, la de producción y la de consumo; en el segundo, el de los cultivos, solo se genera la renta ligada al proceso de producción.

Dice Nidia Barreto que a las rentas que surgen en relación con el proceso de producción del espacio construido se les denomina “*rentas urbanas primarias*” y obedecen a condiciones físicas del terreno para la edificación, clasificándose a su vez en renta absoluta urbana, que está ligada al carácter urbano general de los terrenos y que afecta por igual a los lotes que forman parte de una aglomeración urbana (abundancia o escasez de los terrenos en las mismas condiciones por ejemplo) y la renta diferencial, que se subdivide en dos grupos; la renta diferencial I que depende de factores como la constructibilidad, es el costo diferencial de suministro de infraestructura y servicios públicos y la renta diferencial tipo II, que se relaciona con la densidad o intensidad de producción de espacio construible, entendiéndose esto como la oferta de espacio disponible para este fin.

A las rentas derivadas del consumo del espacio construido se les denomina “*rentas urbanas secundarias*”, estando ligadas a las principales actividades

⁷ Samuel Jaramillo. Consideraciones Teóricas sobre la Participación de los Municipios en las Plusvalías Urbanas. Citado en la revista Desarrollo Urbano en Cifras n° 4, Bogotá, Universidad de los Andes-Instituto Geográfico Agustín Codazzi, 1994.

urbanas, asociándose a los usos que se dan al espacio construido, clasificándose así en renta comercial, renta residencial y renta industrial, definiéndose así las rentas que ofrecen ventajas para determinada producción, por ejemplo una ubicación estratégica para el establecimiento de un local comercial.

Para el estudio de plusvalías resulta de gran interés esta última clasificación de las *rentas secundarias* propiciada por el proceso de consumo, por ser las que experimentan aumentos considerables, siendo en las urbes donde este fenómeno se verifica con mayor frecuencia, debido a la diversidad de actividades que según el caso requieren de determinada clase de inmueble, ya que aunque pareciera que un terreno puede ser apto para ocuparse en cualquier tipo de actividad, ello no ocurre en la realidad, debido a razones no solo técnicas o de accesibilidad, sino de pautas colectivas o de regulación estatal o sea de uso del suelo, circunstancias que son capitalizadas por los propietarios de los terrenos aplicándoles diferentes montos a las rentas.⁸

Existe un principio fundamental en el negocio del arrendamiento de inmuebles, que comprobamos diariamente todos los que estamos inmersos en el: *Entre mas cercanía se tenga a los predios con ventajas, mayores serán los sobre precios que los consumidores están dispuestos a pagar a los productores y por lo tanto mayores serán las rentas que se paguen por el uso de la tierra.* Así la competencia entre los agentes mercantiles va a determinar que la actividad que se imponga en cada zona de la ciudad de que se trate, sea la correspondiente a la renta que ahí tenga la magnitud más elevada, pues es esta la que responde a los intereses del propietario de los terrenos.

No obstante la estructura de estas rentas no es fija, por el contrario, lo recurrente es que *los precios van cambiando constantemente* y con movimientos de diversos tipos, entre los cuales se destacan los movimientos estructurales particulares. Dichos movimientos consisten en una serie de ascensos muy pronunciados y bruscos en los precios, que se presentan en determinados terrenos de las ciudades y que dan lugar a mutaciones económicas importantes, dichos movimientos están asociados a dos fenómenos: Los cambios de uso del suelo y los cambios de densidades.

⁸Nidia Barreto Cruz, Contribución por Plusvalía. Facultad de derecho. Universidad Externado de Colombia. 2003.págs.19 y 20.

Los cambios de uso del suelo, pese a ser movimientos acentuados, no son de tipo coyuntural, es decir de oportunidad o conveniencia, sino que son correlativos al desempeño normal de un mercado que crece y se desarrolla, desplazando unas rentas a otras. Frente a un predio en particular, este movimiento es un acontecimiento que ocurre de manera no excepcional. Para el conjunto de predios actualmente ocurre casi de manera continua, si bien se va desplazando con mayor intensidad a otros lotes donde hay mutación de usos⁹.

En la práctica los incrementos al valor de los predios que se originan debidos a los movimientos estructurales descritos, son apoderados por los propietarios de la tierra, cuando es gente de recursos económicos o por compradores especuladores informados, como sucedió con la zona del aeropuerto de Querétaro, que se especializan en el tráfico de estos incrementos, convirtiéndose en los reales ganadores de la plusvalía generada, transfiriéndose este crecimiento de la tasación generada por la sociedad, hacia ellos, sin que aparentemente exista contraprestación de su parte, fenómeno económico difícil de controlar, porque se realiza generalmente a la sombra del poder público.

Es importante dejar en claro que el Estado incide en los cambios de los precios del suelo, mediante la reglamentación de usos y densidades y de la inversión en obras públicas, hechos que en las condiciones políticas actuales de México son manipulables por funcionarios temporales, sin embargo en Economía, los incrementos que se generan en el valor de los terrenos no son el resultado directo de una transmisión del valor de las acciones estatales a los precios de los terrenos, sino que sufren una afectación fundamental en virtud de la alteración en el uso o sea que ahí intervienen las fuerzas del mercado; así, el monto de las rentas de un terreno no tiene como única relación cuantitativa directa, la magnitud de la inversión estatal; los precios pueden ser mayores, menores e incluso negativos en relación con dicho gasto público o puede haber alteraciones en el precio en los que ni siquiera exista inversión estatal, como lo es un cambio de normatividad o un acontecimiento económico inesperado.

⁹ Samuel Jaramillo. Consideraciones Teóricas sobre la participación de los Municipios en las plusvalías Urbanas en revista Desarrollo Urbano en Cifras n° 4, Bogotá, Universidad de los Andes,. 1988; Hacia una Renta del Suelo Urbano, Bogotá, Universidad de los Andes- Instituto Geográfico Agustín Codazzi págs. 166,167 y169.

Reflexionando observamos que las fluctuaciones en los rendimientos producidos por los predios, descritas en este trabajo, son el resultado de las acciones del Mercado y en particular de las del Estado, mismo ente que es determinante en lo referente a usos y densidades. Ambas acciones se retroalimentan repercutiendo en las rentas de la tierra y consecuentemente en sus precios, en forma de incrementos que benefician fundamentalmente a sus propietarios, como si se tratara de una transferencia de valor generado por una o por ambas vías.

Lo cierto es que por incremento del valor de la tierra debemos entender las diferencias de valorización experimentadas por determinados terrenos en diversas etapas del proceso de urbanización, es decir, aumentos en la renta económica de la tierra definida en forma general; mientras que en sentido estricto, la noción de plusvalías se relaciona con los incrementos del valor de la tierra derivados de la actuación pública o un acontecimiento inesperado de mercado, bien sea a través de inversiones en infraestructura o de decisiones reglamentarias sobre el uso del suelo o todo lo que pudiera suceder en este contexto dado en materia económica.

Finalmente por recuperación de plusvalías, se entiende que se trata del reclamo de parte del Estado, de los incrementos del valor de la tierra atribuible a esfuerzos de la comunidad, para convertirlos en recaudación pública por la vía fiscal (mediante tributos), por vía de concesión, comercialización o participación en terrenos u otras cobranzas o más directamente en mejoramientos de toda índole que beneficien a los ocupantes de dichos predios o a la comunidad en general.¹⁰

Al respecto del presente tema dice Samuel Jaramillo que “el crecimiento de los precios del suelo es una expresión paradigmática, es decir ejemplar o modelo, de una ventaja privada y unilateral, que emerge de un proceso colectivo: La urbanización”¹¹.

Como se ha expuesto hasta aquí, la tierra sufre incrementos de valor, por un lado, con motivo de las acciones del Estado, como lo son la reglamentación de

¹⁰ Martín Smolk y Fernanda Furtado. Recuperación de Plusvalías en América Latina: Alternativas para el Desarrollo Urbano, Cambridge Institute of Land Policy-Pontificia Universidad Católica Chile, Edit, Eureolibros, 2001, pág. XVI.

¹¹ Samuel Jaramillo. La experiencia Colombiana en la recuperación Estatal de los Incrementos del Precio del Suelo. La Contribución de Valorización y la Participación en Plusvalías, Recuperación de Plusvalías en América Latina: Alternativas para el Desarrollo Urbano, Cambridge, Lincoln Institute of Land Policy. Pontificia Universidad Católica de Chile, Edit. Eureolibros, 2001, pág. 71.

usos y densidades e inversiones en obras de infraestructura, apareciendo en este contexto varios agentes que reclaman la apropiación de estas plusvalías o sea los actores que se sienten legitimados para apropiarse de dichos incrementos.

Sobre este mismo concepto, Furtado hace la siguiente afirmación :¹² "Las cualidades de valorización de la tierra como una consecuencia del proceso de urbanización, han determinado que de manera generalizada se haya entendido que el acceso a esa valorización sea una extensión del derecho de propiedad o sea una apropiación privada. "Hasta aquí el pensamiento de los colombianos que retomaremos en el apartado de referentes en países diversos.

En México como veremos más adelante en el transcurso del presente trabajo, la Constitución Federal, nuestra Ley Suprema, dispone la forma en que el poder público establece las limitaciones administrativas que garantizan la función social y ambiental de la propiedad, buscando que prevalezca el interés general sobre el particular. En consecuencia nuevos entornos y límites del derecho han sido delineados con la elaboración de leyes que regulan el fraccionamiento y comercialización de lotes, la expropiación, las relaciones de inquilinato así como las que rigen la preservación del patrimonio histórico y artístico, entre otras.

Por otra parte es de sobra conocido por los Mexicanos, que uno de los más antiguos problemas nacionales, ha sido el de la tenencia de la tierra; hoy ante el crecimiento exacerbado de la población urbana en el siglo XX y en esta primera década del XXI, se ha incrementado notablemente la demanda de suelo, lo que ha hecho voltear los ojos de la Nación a su gran reserva territorial: El Ejido, que como propiedad, tiene la posibilidad de adoptar el dominio pleno, a la luz de las reformas realizadas al Artículo 27 Constitucional en el año de 1997, las que permiten la enajenación del ejido, misma que fue un acto jurídico vetado durante varias décadas.

Así, la Nación tiene en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada, las modalidades que dicte el interés público, como es el de regularla en beneficio social para lograr el desarrollo equilibrado del País y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana. En consecuencia, el Estado está facultado para dictar las medidas necesarias para

¹² Fernando Furtado. "Instrumentos para la recuperación de plusvalías en América Latina: debilidad en la implementación, ambigüedad en la interpretación", en Landlines: [www.lincolinst.edu].

ordenar los asentamientos humanos y establecer adecuadas provisiones, usos, destinos y reservas de tierras, aguas y bosques a efecto de ejecutar obras públicas y de planear y regular la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población, lo que trae como consecuencia natural la comercialización de la tierra y la plusvalía de los predios resultantes del proceso urbano.

Respecto a la capacidad para adquirir el dominio de las tierras de la Nación, los actos jurídicos se rigen por varias prescripciones, entre otras la de la fracción VII del propio Artículo 27 Constitucional, que establece que la ley fija los requisitos y procedimientos, conforme a los cuales la asamblea ejidal otorgará al ejidatario el dominio pleno sobre su parcela, respetándose en caso de enajenación, el derecho de preferencia que prevé la ley.

Las Reformas Constitucionales del 3 de febrero de 1984, ordenan la transferencia de todas las facultades estatales sobre Desarrollo Urbano al municipio, sin embargo en la práctica, esto no se ha cumplido al menos en su totalidad, conservando indebidamente los ejecutivos estatales las que a su juicio cada entidad ha considerado provechoso, a veces con fines no muy claros desde el enfoque del interés general.

I.2. OBJETIVOS

De la problemática hasta aquí descrita y para satisfacer el presente tema de tesis, establecemos los siguientes:

- Analizar la propuesta de cobro de contribuciones por concepto de distribución de plusvalías del suelo urbano, derivadas de las decisiones gubernamentales vigente en otros países de Latinoamérica, básicamente en Colombia , a efecto de lograr conocer el fenómeno, sus características, sus beneficios y consecuencias sociales, como mecanismo alterno susceptible de implantar en nuestro País.
- Analizar los diferentes créditos fiscales que en la actualidad se fincan a los contribuyentes mexicanos, por los diferentes niveles de gobierno, debido a conceptos relacionados con las decisiones de aprovechamiento y uso del suelo en las ciudades, lo cual se realiza en el capítulo III del presente trabajo.

- Concluir: Sí la participación del Estado en las plusvalías generadas por el uso y aprovechamiento del suelo en las ciudades, constitucionalmente es verdad o falacia.

I.3. HIPÓTESIS

La participación del Estado en las plusvalías es una práctica incipiente en otros países, y que como tal, aún no ha probado plenamente sus bondades y sus consecuencias sociales a largo plazo; el marco jurídico en México, supera con mucho tal mecanismo, por lo que se demostrará que tanto para el ciudadano como para el Estado, resulta más benéfica la aplicación depurada del marco legal vigente en nuestro País.

I.4. ESTADO DEL ARTE

No existe en México ningún ordenamiento jurídico específicamente denominado como Impuesto por Plusvalías que esté orientado a capturar una contribución por los mayores valores generados por las decisiones urbanísticas, tomadas sobre el cambio de uso y aprovechamiento del suelo. Sin embargo los cobros que ya en la actualidad se hacen a los ciudadanos por conceptos de alguna manera relacionados con dichas determinaciones, son gravosos en número y monto, por lo que en tal caso es conveniente realizar una investigación acerca de la viabilidad o no de implementar un instrumento de este tipo en la Nación.

CAPÍTULO II

MARCO LEGAL

II.1. LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

II.1.1. CONCEPTOS DE IMPUESTO

El impuesto es el recurso más importante del Estado para la realización de sus objetivos, entre los que se encuentra el sostenimiento de sus instituciones sociales prestadoras de servicios públicos de primer orden, como son salubridad, educación, justicia, obras públicas, seguridad y muchos más; actualmente la obligación de los ciudadanos respecto al pago de las contribuciones, no nace por la decisión arbitraria del emperador o rey como sucedió en el pasado en el Imperio Romano, en la Edad Media o en la época virreinal española de los siglos XVI a XVIII, ni por un acuerdo voluntario como sucede en las relaciones de Derecho Civil u otras disciplinas; la obligación impositiva nace por disposición de la ley; incluso en los Estados modernos constituye toda una exigencia social cuyo antecedente se dio con la expedición de la Carta Magna Inglesa del año 1215, mediante la cual el antiguo poder del rey de señalar los ingresos y los gastos, se transfirió al parlamento, que en cierta manera representaba los intereses populares; de modo que las cargas y los gastos públicos sólo podían ser establecidos mediante un acto del poder encargado de la función legislativa; similar consecuencia se produjo con el movimiento revolucionario francés. La exigencia originó el principio *nullum tributum sine lege*, de modo que las cargas y los gastos públicos sólo podían ser establecidos mediante un acto del poder encargado de la función legislativa.

El concepto de impuesto ha evolucionado a través del tiempo, desde las épocas más remotas en que no había una noción precisa del gasto público y del Estado mismo, hasta la actual en que no existe una teoría bien elaborada, que busque no sólo la configuración del fenómeno, sino también su justificación y justa aplicación.

Sería desviarnos del objetivo central del presente trabajo seguir la evolución histórica detallada del gravamen desde el florecimiento del Imperio Romano hasta el siglo XIX, pues nos conduciría a demasías que rompen con la ilación

de este trabajo de investigación y por ello solo señalamos algunas de las más importantes concepciones del impuesto, lo que hacemos en el siguiente apartado.

II.1.2. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE IMPUESTO

II.1.2.1. El Impuesto Soberanía

El origen del tributo-dice Vanoni- es la sujeción política. El vencedor de la guerra, según el derecho internacional de la antigüedad, adquiriría un poder de vida y muerte sobre el vencido; las tierras y riqueza de éste pasaban a ser propiedad del vencedor que en ocasiones dejaba el uso al propio vencido a cambio de una oportuna prestación.¹³

Es en la Grecia antigua y posteriormente en Roma donde el impuesto alcanzó su más alta expresión, al establecerse autoritariamente en nombre de la soberanía del Estado. Filósofos como Sócrates, Platón y Aristóteles concebían una ciudad democrática en la que el objetivo de la vida era la felicidad en sí misma, no el acaparamiento de bienes materiales; de ahí que pregonaran la distribución justa de la riqueza y un erario destinado al establecimiento de un ejército y al mantenimiento de los pobres.

Aristóteles compara las constituciones de Creta y Esparta y hace referencia a los impuestos afirmando: “En Creta en cambio, el sistema es más popular, porque todos los frutos de la tierra y del ganado que se recogen en las tierras públicas, así como de los tributos que pagan los periecos (los que habían sido conquistados) se destina una parte a los dioses y a los servicios públicos y la otra a las comidas en común en donde todos se alimentan del erario...”¹⁴

No obstante el pensamiento idealista de los filósofos griegos, el Estado imponía arbitrariamente los tributos para el sostenimiento del ejército, debido a las constantes guerras.

Dice Glotz que en la Grecia del siglo IV a los atenienses les desagradaba el deber fiscal¹⁵ la resistencia al tributo era natural, pues como este autor narra,

¹³ Vanoni Ezio. Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias. Editorial Dott A.Giuffre. Milano 1961. págs. 78 y 79.

¹⁴ Aristóteles. Política. Versión española de Antonio Gómez Robledo, Editorial Porrúa S.A. México 1970, pág. 191.

¹⁵ Glotz G. La ciudad Griega. Traducción de José Almoína. Editorial Uteha. México 1957, pág. 235.

Grecia se encontraba prácticamente en bancarrota debido a las frecuentes guerras, por lo que el Estado busca nuevas fuentes de imposición y duplica las existentes como las relativas al comercio exterior y las *ventas inmobiliarias*. Esta problemática acentúa las exigencias del poder público por una mayor recaudación.

En Roma existieron en diversas épocas muy variados impuestos como el *tributum* o *stipendium*, que se basaba en un censo de donde se desprendía la denominación de *tributum ex censu*. El censo era una especie de registro o catastro de la población, con dos cédulas tributarias: El *tributum soli* que era una especie de impuesto territorial y el *tributum capitis* que era una capitación graduada o sea un reparto de impuestos y tributos por cabeza. Posteriormente, la primera tendió a absorber a la segunda quedando luego el gravamen a la propiedad territorial.¹⁶ Existieron también derechos de aduanas (portoria) con cuotas *ad valorem* y específicas y otros como: a) 5% al valor de los esclavos manumitidos (liberados); b) 4% sobre el precio de venta de los esclavos; c) 1% sobre las compras; d) 5% sobre herencias y legados.

Los gastos del Imperio Romano se sufragaban con tributos a cargo de las provincias conquistadas; los ciudadanos romanos solo pagaban tributos especiales por necesidades extraordinarias, lo cual era considerado como un honor porque se confirmaba así su carácter de ciudadano del imperio. Sin embargo, cuando las necesidades ordinarias del imperio no pudieron ser satisfechas con los tributos provinciales, se acudió con más frecuencia a los ciudadanos, lo que sumado a la voracidad de los recaudadores, provocó seria resistencia al pago. Posteriormente se concedió la ciudadanía a los habitantes de las provincias, con lo que se dio por terminada la diferencia con los originales ciudadanos romanos, de forma que se confundieron ambos y el sistema tributario romano se unificó, quedando todos sujetos a la soberanía tributaria del Estado.

Los tributos fueron vistos como un medio opresor, ya que eran establecidos a discreción por el emperador y se destinaban a un fondo en el que no se distinguía el erario del fisco privado del monarca..

La concepción romana sobre el tributo se debilita conforme se debilita el imperio mismo y se afirma que los pueblos conquistados temían más a los

¹⁶ J. Callaux. Les Impots en France. Citado por Lucien Mehl. Elementos de Ciencia Fiscal. Bosh Casa Editorial. Barcelona 1964, pág.45

recaudadores imperiales que a los pueblos bárbaros, señalando algunos historiadores a la tiranía tributaria romana como una de las causas principales de la caída del imperio, ya que el establecimiento de los tributos no obedecía a razones sociales, sino a las necesidades del Estado.

Siglos después en la Nueva España la concepción dominante era la Romana, pues los tributos derivaban de las ordenanzas de los reyes y virreyes. Los pueblos indígenas, los ciudadanos españoles de la colonia y los extranjeros, nada tenían que hacer frente al poder tributario que obedecía a razones económicas de la corona española.

II.1.2.2.El impuesto como pago privado

Esta concepción privó durante la edad media, substituyendo a la soberana que existió durante el imperio Romano. El poder que ostentaban los reyes fue disminuyendo lentamente por los innumerables compromisos. Se otorgaron en esta forma asignaciones, donaciones o mercedes a vasallos influyentes, lo que originó castas de poderosos de abundante riqueza y negocios. Incapaces de ejercer el control, los reyes perdieron poder, surgiendo una nobleza y un clero dominantes, concretándose los soberanos a obtener los rendimientos de algunos impuestos como los *inmobiliarios*. Otros pasaron a ser un derecho de propiedad privado que ni el mismo monarca podía reducir. Los vasallos que recibieron el beneficio del rendimiento de algunos tributos, incrementaron su poder y riqueza, por ello esta concepción se conoce como privada.

Así los señores feudales pasaron a primer plano y se dieron a la tarea de establecer gran variedad de tributos a los ciervos y vasallos a cambio de protección en su feudo, entre los que destacan: El peaje (derecho de paso), el pontazgo (derecho para pasar por un puente) y otros de carácter personal, dándose el caso de que el simple paso de una mercancía por varios dominios estuviera sujeta al pago de numerosas cargas. También existieron: la talla, a cargo de los plebeyos, que era un tributo en especie sobre el producto de la cosecha; tributos cuando el señor se iba a la guerra y cuando armaban caballero a su hijo; cuando el señor era hecho prisionero se pagaba una tasa de rescate; derechos de monedaje (por acuñar moneda), tributos al comercio; derecho de alojamiento y muchos otros más.

Así el derecho de imposición que originalmente corresponde al rey, se convierte en un poder privado cuyos rendimientos se destinan al gasto

particular del señor feudal, de forma que el tributo no obedece siquiera a razones de Estado, sino más bien a exigencias privadas. El establecimiento del impuesto tampoco obedece a razones sociales, lo cual provoca impopularidad entre las masas obligadas al pago.

II.1.2.3. El impuesto donativo o ayuda

Este impuesto fue considerado como una ayuda o regalo al rey, que como vimos en el apartado anterior, fue despojado de su poder de imposición, al otorgarlo paulatinamente a los señores feudales más influyentes. Con ello los gastos de la realeza se redujeron considerablemente. Pero a partir del siglo XIII se fue ideando esta nueva forma o carácter del impuesto. Los gastos reales comenzaron a crecer, regularmente por las exigencias militares de las constantes guerras; los ingresos eran insuficientes, por lo que el rey pide subsidio a sus vasallos, considerándose la contribución como ayuda o donación. El pedimento fue voluntario, no en forma autoritaria; posteriormente se requirió el consentimiento de los gobernados o sus representantes.

Las tasas voluntarias se hicieron obligatorias a partir del siglo XV, volviéndose al sistema romano, en virtud del cual las cargas eran establecidas autoritariamente, los reyes recuperaron así, parte del poder tributario del que se habían despojado. Este sistema imperaría hasta el siglo XVII, siendo atacado duramente alegándose que la forma de *impuestos inmobiliarios* era la más honesta para el Estado y por ende que sólo se podía gravar la *propiedad territorial*.

Este sistema resurgió en parte porque el rey fue asumiendo una serie de funciones que anteriormente habían sido delegadas a los señores feudales, como las de seguridad interior y exterior del reino, justicia y otras.

II.1.2.4. El impuesto precio o cambio

Esta tendencia nació por el siglo XVI, siendo conservada hasta el siglo XIX. El impuesto es el precio de la seguridad y constituye un cambio de riqueza por servicios públicos, aunque no exista relación entre el monto de lo pagado y el servicio recibido; es decir, el Estado paga o compensa con servicios públicos aunque sean colectivos y no exista medida proporcional entre el pago y el

servicio dado. El ingreso no puede ser recaudado en beneficio del soberano, sino en razón de las necesidades del Estado.

Esta teoría se conoce también con el nombre de contractualista, según la cual el impuesto no es más que el producto del contrato entre el gobierno y el gobernado. Votado el impuesto dice Saredo, se presume que el ciudadano mandante ha consentido el voto dado a su mandatario y que no es una donación que se hace al Estado o una expoliación, o sea un despojo, que sufre por parte del Estado; es la consecuencia de un contrato bilateral por el cual el Estado provee la seguridad interior y proporciona otro tipo de servicios. Al impuesto y su pago se deben aplicar las normas correspondientes para el cumplimiento de los contratos.¹⁷

II.1.2.5. La concepción comunitaria del impuesto

Surge en oposición a la teoría del impuesto precio o cambio. Leroy Beulieu dice que el impuesto es la parte que cada ciudadano, aplicando el principio de la solidaridad nacional, ha de soportar de las cargas de toda clase y origen que pesan sobre el Estado. Otros como Cauwes, se inclinan en tal sentido.¹⁸

En esta teoría va imbuido un elemento poco considerado por las anteriores, el de la solidaridad nacional que nació por exigencias políticas y económicas; es decir ese elemento sociológico fue determinado por factores económicos y políticos. En primer lugar porque el Estado, a partir de la Revolución Francesa, pasó a un plano de primer orden al acentuarse los principios del constitucionalismo y al ampliarse su esfera de acción y pasar de un sistema liberal individualista (escuela liberalista inglesa) al intervencionismo moderado. Por otra parte, el Estado pasó a ser un factor influyente en la economía de las naciones, erigiéndose como el supremo director de la economía. Ello fue más notable al producirse, al inicio de la década de los años treinta del siglo XX, la más aguda crisis económica en los Estados Unidos de Norteamérica, que repercutió en casi todo el mundo.

Bajo los principios de esta teoría se acentuaron las exenciones a los mínimos de subsistencia y las donaciones, los impuestos con fines extrafiscales y el

¹⁷ Saredo. Trattato delle leggi. Firenze, 1871. citado por Benvenuto Griziotti. Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda.ob.cit. pág. 291.

¹⁸ Cauwes citado por Mehl.Lucien. Elementos de Ciencia Fiscal.ob.cit.pág.281,citado así mismo por Uresti Robledo Horacio, en la obra Los Impuestos en México, pág. 35.

destino del impuesto. Fue atendido el cada vez mayor grado de cohesión social.

II.1.2.6. La constitución y el impuesto en diversos países

Esta idea del impuesto, que rechaza también la concepción romana, no lo considera como una manifestación de soberanía, sino como un recurso económico cuyo destino es el gasto público en beneficio de los miembros de la colectividad, principio que se ha establecido en las constituciones de un gran número de países, es tratado por el Lic. Horacio Uriesti Robledo como sigue:¹⁹

La Constitución de la URSS del 5 de diciembre de 1936 en su artículo 14 inciso k) ordena que son de la competencia de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas, representada por los órganos superiores del Estado y los órganos de su administración, la aprobación de un presupuesto único para la URSS, así como el informe para su ejecución y el establecimiento de impuestos y recaudaciones destinados a constituir los presupuestos de la unión, de las Republicas y los presupuestos locales.

En la Constitución Francesa de 1958, se establece en su artículo 34 que las leyes financieras señalan los recursos y las cargas del Estado en las condiciones y bajo las reservas previstas por una ley orgánica. Leyes pragmáticas determinan los objetivos de acción económica y social del Estado. La ley fija las bases que conciernen a la base, tasa y las modalidades de recaudación de contribuciones de toda naturaleza.

La Constitución de Grecia de 1952 dispone que ningún impuesto puede establecerse ni percibirse a no ser por una ley (artículo 59); así mismo es competencia de la Cámara de Diputados aprobar el presupuesto (artículo 60).

La Constitución Italiana de 1947, en su artículo 23 ordena que ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta sino conforme a la ley. Las Cámaras tienen la facultad de aprobar los gastos.

En la ley fundamental reguladora de los derechos y deberes de los españoles, artículo 80, se establece que: *“Por medio de leyes y siempre con carácter*

¹⁹ Lic. Horacio Uriesti Robledo. Los Impuestos en México. Tax. Editores Unidos, S. A. de C. V. 2007, Pág. 37.

general podrán imponerse las prestaciones personales que exijan el interés de la nación y las necesidades públicas”.

En la actualidad en el mundo la mayoría de los Estados no guardan una situación belicosa como en la antigüedad o en la edad media; de ahí que el impuesto no deba ser autorizado arbitrariamente ni destinarse a satisfacer las necesidades privadas del gobernante, ni a exorbitantes presupuestos de guerra, sino que el gravamen debe responder a las necesidades sociales y los contribuyentes deben de estar en posibilidad de exigir a los gobernantes su mejor distribución y óptima inversión. No obstante, en algunos de los estados más poderosos del planeta existen cuantiosos recursos destinados a satisfacer presupuestos de guerra.

II.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO EN MÉXICO

II.2.1. La época prehispánica

Entre la diversidad de imperios indígenas, derivados de las tribus que se establecieron en el territorio, según se aprecia en el *códice Ramírez*²⁰ y en los anteriores siglos al XVI, existió una gran variedad de tributos derivados de actos de conquista por las constantes guerras tribales, dichos tributos distan mucho del concepto moderno de impuesto, se pagaban en los periodos seleccionados discrecionalmente por el monarca y en especie, como oro, plata, animales, telas, ropa, granos, verduras y otros incluyendo seres humanos, aunque excepcionalmente en servicios.

Recientemente llegados al Valle de México, antes de la construcción de su imperio, los aztecas pagaron a otros cacicazgos como el de azcapozalco diversos tributos, algunos de ellos caprichosos, como puede verse en la narración que hace Francisco Javier Clavijero²¹. En la misma hace una exposición de los tributos que posteriormente estableció el Imperio Azteca, que cobraban en mercancías propias de la región conquistada.

²⁰ Códice Ramírez. Publicado en la obra de Hernando de Alvarado Tezozomoc, *Crónica Mexicana*. Editorial Porrúa, S.A.. 4ª edición, México 1987.

²¹ Clavijero Francisco Javier. *Historia Antigua de México*. 1ª edición del original escrito en Castellano, Editorial Porrúa, S. A. de C. V. México, 1945, Tomo I págs. 243 a 246.

El Imperio Azteca, como muchos otros, no exterminaba a los pobladores de las tribus vencidas en la guerra, sino que los obligaba a tributar mediante trabajos personales, con bienes e incluso con hombres para la guerra, para el mantenimiento o construcción de obras colectivas y para los sacrificios humanos.

Miguel León Portilla expresa que los tributos no eran soportados por los propios ciudadanos de México y Tlatelolco, algunos de los cuales sólo estaban obligados a prestar servicios personales, como los consistentes en trabajar en la construcción de obras o su mantenimiento o proporcionando el producto de su trabajo, como los artesanos.²²

Con lo expuesto podemos darnos una idea del régimen tributario azteca, el cual se conformaba con los bienes necesarios recaudados de los pueblos vencidos en guerra, con hombres para el ejército, el servicio doméstico, los sacrificios humanos y las obras materiales. No existía un sofisticado sistema de administración de tributos; el régimen era simple, guardándose lo recaudado en depósitos para su consumo y uso. El pago en bienes denota que no existía moneda propiamente dicha.

II.2.2. La época Virreinal

Al consumarse la conquista en el año 1521, los españoles se apoderaron del territorio que constituía el Imperio Azteca y procedieron a trazar y fundar la capital de la Nueva España. Previa separación del quinto del rey, fueron repartidas las riquezas encontradas, generadas en parte por los impuestos recaudados por los aztecas; de igual modo y a efecto de poblar y explotar lo conquistado, se repartieron las tierras dominadas, entre los soldados, la iglesia y los civiles. Ello dio lugar al inicio de los negocios sobre el comercio, las minas y la agricultura y ganadería, que provocaron el establecimiento de diversos tributos para el sostenimiento de la Corona Española. Muchos de ellos recaían sobre el comercio exterior, dado el intenso intercambio de mercancía entre España y las colonias a través de la vía marítima.

Los españoles fincaron su derecho a la posesión de los pueblos indígenas conquistados, en la bula o documento pontificio denominado "*Inter caetera*"

²² León Portilla Miguel. Toltecáyotl, Aspectos de la Cultura Náhuatl. Editorial Fondo de Cultura Económica, 1ª edición, México 1980, págs. 272 a 274.

expedida por Alejandro VI el 4 de mayo de 1493.²³ de igual modo puede verse la exposición de Fray Bartolomé de las Casas sobre el derecho de los reyes españoles.²⁴

La intención de apropiación de la riqueza representada por bienes y personas por medio de las encomiendas, se constata en variados documentos, como la escritura convenida entre el conquistador Cortés y el Ayuntamiento de la Vera Cruz del 5 de agosto de 1519, que textualmente en el Español hablado en aquella época, entre otras cosas disponía:

*“Que todo lo que en estas partes se hobiere, ansí que los indios lo den como que se haya de rescate en las entradas que su merced fuere o enviare a facer, ansi de oro e perlas e piedras de valor, e joyas e preseas e esclavos, como de otras cualesquiera cosas de valor, que sacado de todo ello el quinto que pertenece a Sus Altezas haya e lleve e se le de todo lo demás que quedare, el quinto de todo ello, porque les parecía que todo era cosa justa e conveniente; e que se le dé e haya de llevar e haber en lo demás que se reparta por toda la comunidad e cada uno según mereciere e sirviere”
y termina el convenio con esta frase: ...”e ansí les pareció a ellos que era cosa muy justa e había mucha razón.”²⁵*

No es oportuno en este trabajo de tesis tratar de analizar y cuestionar el derecho de los reyes españoles y de sus vasallos, de conquistar, sojuzgar, despojar y prácticamente esclavizar, al quedar en dependencia absoluta de los conquistadores, a los pueblos indígenas, porque ello es materia de trabajos de investigación histórica y de diversas ramas del derecho. Pero los documentos mencionados y otros muy vastos que aparecieron posteriormente, fueron la base sin importar si era justa o no, de un nuevo sistema de gobierno en el que se establecieron, como consecuencia natural una gran variedad de tributos para ser soportados por los habitantes de la Nueva España.

Así los naturales quedaron obligados a entregar toda su riqueza, de la cual se apartaba el quinto del rey y el resto incluidos los propios indígenas, se repartía entre los españoles o sea que la conquista tenía como objetivo primario para

²³ Zavala Silvio A. Las Instituciones Jurídicas de la Conquista de América. Editorial Porrúa, S.A., 3ª edición, México 1988, págs. 352 y sigs.

²⁴ De las Casas Bartolomé. Tratados. Editorial Fondo de Cultura Económica, 1ª edición México 1974, Tomo II Pags. 1181 y sigs.

²⁵ Cortés Hernán. Escritura convenida entre Cortés y el Ayuntamiento de la Vera Cruz del 5 de agosto de 1519. Documentos Cortesianos, edición de José Luis Martínez, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1ª edición, México 1990. Tomo I, pág. 89.

aqueños hombres, fuera de cualquier justificación, incluyendo la religiosa, obtener un cuantioso botín mediante el despojo, no pocas veces sangriento, de los pueblos que habitaban esta región del nuevo mundo.

En los tres siglos de dominación española, además del obligado mestizaje, en el más amplio sentido del concepto, que dio origen a la nueva nación, la raza cósmica como diría José Vasconcelos ya en el siglo XX, se establecieron diversos tributos, como consta en fuentes directas tales como la Recopilación de Leyes de los Reinos de las Indias, las transcritas por Manuel Dublán y José Lozano y algunas más, expuestas por diversos investigadores. A continuación se mencionan sin definirse, por no extender más este trabajo de tesis, las principales figuras tributarias que existieron durante este tres veces centenario y fundamental periodo histórico de México.

II.2.2.1. Comercio exterior

Derecho de avería, Derecho de almirantazgo, El almojarifazgo, El Derecho de toneladas, La Alcabala, El derecho de Anclaje, El Peaje, El Impuesto para la conservación del Faro de Ullúa, Los Impuestos sobre Granas, vainillas, Añil y otras mercancías; El derecho de muralla, Derecho de Pulperías; vinos, aguardientes y vinagres; Los Pulques, El impuesto del 6 al millar; El Derecho de Convoy y La Sisa sobre el Vino.

II.2.2.2. Impuestos a la minería

El Impuesto a la Explotación de Oro, Plata, Plomo, Estaño, Azogue, Hierro y otros Metales; Rescate de Oro, Plata, Piedras Preciosas y otros Valores; El Quinto de Oro y Plata en Manos de los Indios y El Quinto de los Tesoros.

II.2.2.3. La Propiedad Raíz

Especial mención merece este rubro por estar directamente relacionado con la materia de la presente tesis, pero por ahora solo diremos que fue gravada en aquel tiempo con el llamado "*derecho de censos*". En las ordenanzas de la recopilación de Indias no aparece la tasa, pues el único dato que se proporciona es el establecimiento del *gravamen sobre la propiedad urbana* en la capital y ciudades más importantes de la colonia, eximiéndose la propiedad indígena por regularse bajo otras disposiciones.

II.2.2.4. El papel sellado.

II.2.2.5. Tributos a cargo de los indios. Las encomiendas.

La Corona Española, para gratificar con “largueza” a los conquistadores de las primeras expediciones, creó la institución denominada “*encomienda*”; quizá también con el afán de acabar con los abusos cometidos por los primeros españoles con los indios, a los que **esclavizaban y mataban sin piedad**. Mediante esta institución, que aunque no se puede considerar como tributo, sino como una forma de esclavitud, según las modernas tendencias, se permitía al encomendero beneficiarse con los servicios personales de los indígenas, esto se extendió también a los *sexuales*, lo que originó la pronta aparición de la mezcla de las razas o *mestizaje*, característico del pueblo mexicano, cuya población pronto creció así, aceleradamente, resultando un fenómeno político y social sumamente importante desde los enfoques sociológico, genético, psicológico y otras ciencias más, para conocer nuestro actual perfil como nación, pero que no es tema del presente trabajo. El Europeo también se beneficiaba de algunos tributos asignados a los autóctonos, lo que le resultaba fácil porque en la realidad ambos eran de su propiedad; los naturales que no eran entregados en las encomiendas, no escapaban al terrorismo fiscal impuesto por los españoles, ya que ingresaban a las reducciones o corregimientos, donde se integraban a una porción de tierra comunal y previo sustento de las familias, se trabajaba para el sostenimiento de los hospitales, auxilio económico de viudas, enfermos, inválidos, seminarios y colegios para hijos de caciques, así como al pago de tributos; en 1560 se obligó a estos cautivos a soportar los gastos para la construcción y reparación de puentes; en 1575 se ordenó que los que no trabajaran en minas pagaran tributo, en 1593 que también lo hicieran los que laboraban en estancias, obrajes y otros servicios, integrando en 1598 a estas labores también a los indígenas reducidos a las encomiendas.

II.2.2.6. Impuestos a cargo de encomenderos

Además de los tributos que debían pagar por las actividades comerciales que realizaban se les obligaba a enterar tributos en los siguientes casos; a) por recibir la encomienda; b) por confirmación de la encomienda; c) por perder el derecho a la encomienda, pagándose por los beneficios obtenidos en el tiempo que había durado la misma; d) por extender la encomienda a más vidas humanas a su cargo, situación que duró hasta su abolición en 1718.

II.2.2.7. Impuestos a cargo del clero

En 1629 se estableció la mesada eclesiástica sobre dignidades, canonjías, raciones, oficios y beneficios eclesiásticos, que se pagaba por mes, en base a estimación sobre ingresos obtenidos en los años anteriores, posteriormente en 1753 se ordenó la media annata eclesiástica a cargo de los recién nombrados clérigos que no habían pagado la mesada y el pago era la mitad del ingreso de un año.

II.2.2.8. Otros ingresos impositivos

Resulta difícil clasificar otros excesivos tributos que en aquel tiempo se cobraron, porque a veces pareciera que gravaban la producción, otros al consumo y hasta a la circulación o a las ventas, aún cuando en la mayoría de las veces obedecían a un fin específico. Estos eran el medio real de fábrica, que se usaba para la construcción de catedrales, para la cristianización de los indios; el medio real para el financiamiento de la justicia especial para los indios: en 1587 se aprobó el medio real de hospital; los diezmos se establecieron inmediatamente después de la conquista y los pagaban los indios, los españoles y los extranjeros, los percibían los reyes españoles y se entregaban a la iglesia, gravándose con el 10% toda la producción agropecuaria, forestal, artesanal y en general todo lo que fuera generado por la actividad humana, desapareciendo hasta 1833 o sea 12 años después de consumada la independencia nacional.

II.2.2.9. Derechos

Los siguientes pueden considerarse como auténticos derechos, por implicar un servicio prestado por la corona española: Cargos u oficios vendibles, con la idea tradicional en ese tiempo de que los puestos públicos eran para lucrar, estableciéndose en 1522 la venta de oficios públicos, que se refería sobre todo a alguaciles y escribanos de toda clase, porque los altos puestos solo se otorgaban a los incondicionales del rey; la media annata se estableció en 1631, cobrándose por este concepto sobre oficios y cargos que no fuesen eclesiásticos, la mitad del sueldo del primer año, esta práctica se suspendió en 1820; Servicio de Lanzas que consistía en otorgar títulos de nobleza, tales como marqués, conde, Vizconde y otros mediante el pago de ciertos derechos; Derechos de venta, Composiciones y Confirmaciones de tierras, que se

pagaban para legitimar la propiedad o posesión; Juego de Gallos, se cobraba por tenerlos y por jugarlos; Salinas y Sales, por la venta de sales y el arrendamiento de las salinas; Derechos de Ensaye, por fundir, aquilatar, marcar y quintar la plata y el oro en las casas de ensaye o fundición y era del uno y medio por ciento en especie; Derechos de Señoraje o Monedaje, como estaba prohibido comerciar con oro o plata en polvo, había que amonedar el metal, lo que hacia la corona española, cobrándose en 1519 a razón de un real por cada marco de oro o plata, lo que en 1531 se aumentó a tres reales; Derechos de Internación de Esclavos, en 1626 se estableció un derecho de internación de 400 reales por cada esclavo que viniera de las filipinas, los procedentes de África pagaban por el estilo, gozaban de excepción desde 1579, los de ministros o personas que sirvieran a la corona en las indias, los navieros debían de tener licencia so pena de serles confiscado el barco y sufrir prisión por 30 días; Derecho de Licencias, por su expedición se pagaba entre las más importantes por fierros de errar ganado; 10 pesos por cada 100 animales de ganado mayor sacrificados; por establecimiento de obrajes (que eran rudimentarios locales industriales), batanes (máquinas rústicas usadas en la producción de telas), trapiches (molinos para alimentos o minerales), curtidurías, mesones, presas y baños; Derecho de Cordobanes o Corambres (las industrias de pieles y curtiduría respectivamente).

II.2.2.10. Otros Ingresos

Derecho de comisos, que era el cobrado a quienes ejercían el contrabando de España a las Indias y viceversa, así mismo se remataban los bienes decomisados; Venta de Pólvora, la Corona Española fabricaba y vendía la pólvora; Lotería, se estableció desde 1770, cobrándose el 14% de cada millón; *Venta de Bienes*, se aplicaba en los casos de *bienes mostrencos* o sea aquellos sin propietario conocido o a los que pertenecían a reos condenados a prisión u otras penas, esto era muy común en el caso de bienes muebles e inmuebles; Los aprovechamientos que eran los ingresos no especificados por el precio que alcanzaban los bienes de la corona; Alcances de cuentas, así se denominaban los ingresos no gastados en un año determinado; Donativos, en dinero o en especie y podían ser voluntarios o forzosos, esto porque hubiere déficit provocado por las constantes guerras de los españoles con otros países o por gastos en otras colonias; Rescates, con este nombre se conocían los bienes quitados a los indios infieles (no cristianos) en las guerras y podían ser en oro, plata, perlas, piedras preciosas u otros objetos valiosos, los cuales pasaban a la Corona Española; Confiscaciones, se generaban una gran

cantidad de ingresos por este motivo, siendo los principales: a) los tomados a quienes evadían el pago de impuestos, b) por no quintar el oro y la plata, c) las barcas quitadas a quienes traían esclavos sin licencia, d) la parte que correspondía a la corona del patrimonio confiscado a quienes eran sometidos por el Santo Oficio de la Inquisición por herejía blasfemia u otros; los bienes recogidos a quienes no hubieran confirmado la encomienda, lo cual tenía que hacerse en un plazo de cinco años después de otorgada, de lo contrario, habían de devolverse los frutos obtenidos; los que evadían el Derecho de Avería perdían la mercancía, ya fuera oro, plata u otros bienes; Viñas, se estableció en 1631, gravándose a razón de 2% su producción anual; Contribuciones especiales, se cobraban por la construcción de puentes y caminos, distribuyéndose el costo total de la obra entre los beneficiados.

II.2.3. El siglo XIX

Se han mencionado solo los tributos más relevantes que se establecieron en nuestro país durante los tres siglos de dominación española, algunos de ellos fueron suprimidos o modificados a raíz del movimiento de independencia y su posterior consumación.

Narra la Historia Nacional que en el año de 1821, con la expedición del Plan de Iguala y los tratados de Córdoba, se marca una nueva etapa en la que se proclama la separación de la Corona Española y se erige una nación independiente. El 28 de septiembre de 1821 se aprueba el acta de independencia y el 24 de febrero de 1822 se expiden las nuevas bases constitucionales, el 18 de diciembre de ese mismo año se aprueba el Reglamento Político Provisional del Primer Imperio, en un intento por establecer un gobierno monárquico, que en su artículo 2 establece que quedan en vigor las leyes, ordenes y decretos promulgados hasta el 24 de febrero de 1821, siempre que no se opongan al Reglamento citado; conforme al artículo 25 del mismo se dice que, la función legislativa corresponde a la Junta Nacional, la que a la brevedad procederá a organizar el plan de la hacienda y a señalar los gastos. No obstante que quedaban vigentes las disposiciones jurídicas u ordenanzas en materia de tributos, en el periodo iniciado en 1821, fueron reducidos o suprimidos algunos de los añejos impuestos coloniales, provocándose con ello la ruina de la hacienda pública, al cometerse el grave error de disminuir los ingresos y aumentar los gastos del efímero pero fausto imperio, lo que obligó al gobierno a solicitar préstamos, inaugurando con ello aquellos incapaces funcionarios, la deuda pública.

Don Matías Romero, refiriéndose a la junta Provisional Gubernativa creada por el artículo 6 de los tratados de Córdoba narra: *“El grande error de nuestros padres en materia de hacienda, puede resumirse en estas palabras: Destruyeron lo existente sin haber establecido antes nada que lo substituyera, en un ramo en que no se puede improvisar y cuando la nueva situación del País, como nación independiente, requería gastos considerables.”*²⁶

Aunque Don Manuel Payno justifica la reducción de impuestos, manifestando: “ Once años de guerra por una parte y la poca experiencia administrativa de algunos funcionarios que vinieron al poder, ocasionaron que se destruyera por descuido o por precisa necesidad, el conjunto que antes formaba el sistema administrativo español, que producía anualmente de 16 a 18 millones de pesos. El tributo, el monopolio, las excesivas alcabalas, el comercio por solo Veracruz y Acapulco, los oficios vendibles y renunciables, los derechos sobre lanzas y títulos de nobleza, ¿Habían de subsistir, por ventura, después de hecha la independenciam? ¿No era preciso abrir los puertos al comercio del mundo, establecer tarifas muy liberales y destruir impuestos que eran no sólo incompatibles, sino contrarios al nuevo sistema político? ¿Cualquiera otra nación no hubiera hecho, no habría de hacer lo mismo? Pero se trata de ser imparciales y hemos dicho, parte fue obra de la necesidad y parte de la inexperiencia”.²⁷

En el plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana del 16 de marzo de 1823, se decretan las bases de gobierno, indicándose en el primer punto: “La nación mexicana es la sociedad de todas las provincias del Anáhuac o Nueva España, que forman un todo político. ”Se estableció un cuerpo legislativo general y provincial con la facultad de señalar los gastos y contribuciones, el que posteriormente fue disuelto al desconocerse las citadas bases. El 31 de enero de 1824 se erige otro congreso que aprueba el proyecto denominado “Acta Constitutiva de la Federación Mexicana”, en el que se dan las bases para la Constitución Política, precisando en su Artículo 6 que los Estados son independientes y libres en su gobierno interior; señalando en su artículo 7 : “Los Estados de la Federación son por ahora los siguientes: El de Guanajuato; el interino de oriente...”; en materia hacendaría se establece que corresponde al Congreso General la aprobación de las contribuciones.

²⁶ Romero Matías. Memoria de Hacienda y Crédito Público. Editada por la Imprenta del Gobierno, en Palacio México 1870, edición facsimilar de 1967 de la Secretaria de Hacienda y Crédito público, pág. 66.

²⁷ Payno Manuel. México y sus Cuestiones Financieras con la Inglaterra, la España y la Francia. Edición facsimilar de la de 1862, elaborada por la secretaria de Hacienda y Crédito Público, México 1982, págs 1y 2.

Se expidieron en siglo XIX varias leyes de clasificación de rentas para asignar las fuentes de ingresos del gobierno nacional y las provinciales, las principales fueron expedidas en las siguientes fechas: 4 de agosto de 1824, 17 de septiembre de 1846, 29 de mayo de 1853, 12 de septiembre de 1857 y 30 de mayo de 1868; en ellas se ve que van evolucionando los conceptos tributarios, difiriéndose cada vez más de los que eran motivo de cobro en el régimen colonial, conservando los más importantes como los relativos al comercio exterior e interior, el papel sellado, los de minería y los que gravaban la *propiedad inmobiliaria*, desapareciendo unos conceptos y apareciendo otros, estableciéndose en cada tiempo, cuales eran las rentas generales o de carácter nacional y cuales las particulares o sea las que cobraban las provincias, así como los aranceles y criterios para el pago de dichos tributos.

Existieron impuestos con fines específicos como el que sufragaba el costo del alumbrado público de la capital de la república y otros que respondían a la penuria de la hacienda pública, como los que gravaban las puertas, ventanas y balcones en uno de los mandatos del Gral. Antonio López de Santa Ana (23 de noviembre de 1832), siendo lo que aquí se expone el panorama tributario de conjunto que prevaleció en el siglo XIX que fue el antecedente del de el siglo XX.

II.2.4. La imposición tributaria a partir de 1921

La Ley del Impuesto sobre la Renta nació en 1921, adoptando con ello otra fisonomía el sistema tributario, que conservaría por muchos años; así mismo se aprobaron otras leyes como la del Impuesto del Timbre, la que gravaba los ingresos mercantiles, las leyes aduaneras y otras que se fueron promulgando.

Así en 1979 existían muy variados impuestos que fueron, según la Ley de Ingresos, los siguientes: Impuesto Sobre la Renta; Impuestos Relacionados con la Explotación de Recursos Naturales; Impuestos a las Industrias y sobre la Producción y Comercio, a la Tenencia o uso de Bienes y a Servicios Industriales; Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles; Impuestos del Timbre; Impuestos de Migración; Impuestos Sobre Primas Recibidas por Instituciones de Seguros; Impuestos para Campañas Sanitarias, prevención y Erradicación de Plagas; Impuestos sobre la Importación; Impuestos sobre la Exportación; Impuestos sobre loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos;

Impuestos no Comprendidos en las Fracciones Precedentes, Causados en Ejercicios Fiscales Anteriores, Pendientes de Liquidación o de Pago; Impuestos Sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón.

El 29 de diciembre de 1979 se publicó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que inició su vigencia tres días después en 1980, abrogándose 18 leyes impositivas y decretos, el 31 de diciembre de 1979 en la ley que reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, se abrogaron otras 12 leyes y disposiciones de impuestos; con la aprobación de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios (IEPS), publicada el 30 de diciembre de 1980 se abrogaron otras 7 leyes especiales. Estas abrogaciones se hicieron necesarias en virtud de que las leyes del IVA y EL IEPS establecieron como objeto del impuesto actividades genéricas a las ventas, que estaban ya gravadas en distintas leyes.

De esta forma, el número de leyes impositivas federales se redujo en ese tiempo considerablemente, disminuyendo las obligaciones formales de los contribuyentes. Las reformas aludidas contribuyeron a la simplificación del sistema en función al número de gravámenes; pero solo eso, porque el sistema complicó el quehacer cotidiano de los contribuyentes.

La Ley de Ingresos para el 2001, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre del 2000, establece los siguientes impuestos: 1. Impuesto Sobre la Renta; 2. Impuesto al Activo; 3. Impuesto al Valor Agregado; 4. Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; 5. Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos; 6. Impuesto Sobre Automóviles Nuevos; 7. Impuestos Sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que Intervengan Empresas Concesionarias de Bienes del Dominio Directo de la Nación; 8. Impuestos a los Rendimientos Petroleros; 9. Impuestos al Comercio Exterior.

II.3. CONCEPTO DE IMPUESTO SEGÚN SUS FUENTES

Hemos venido estableciendo que “El tributo es tan antiguo como la comunidad humana y desde las primeras manifestaciones de la vida colectiva estuvo presente como un hecho indiscutible”²⁸; sin embargo una materia tan antigua, no alcanza a conocerse nunca completamente al estar en constante

²⁸ Andreozzi, M. Derecho Tributario Argentino. Pág. 5. Tomo I. 1950.

evolución la teoría de la obligación tributaria, la que en México es constantemente apresurada por la legislación, que es impelida a así misma por la ingente necesidad que tiene el Estado de obtener cada vez mayores recursos.

Para establecer un sistema impositivo, el legislador se ve precisado a utilizar los conceptos y la terminología de cuatro fuentes:

- De la Ciencia Jurídica;
- De la Ciencia Económica;
- De la Ciencia Contable; y
- De la Tecnología

De la Ciencia Jurídica.- Como se ve para hablar de impuestos desde este enfoque, es fundamental ubicarse dentro del complejo contexto del Derecho Tributario, tema que a primera vista resulta espeluznante para los que no somos profesionales de dicho campo, que es contextualmente autónomo; por ello, trataremos de simplificar en este trabajo de tesis los conceptos que se relacionan con el tema que nos ocupa; comenzando con aclarar que tratar de ubicarlo como alguna rama del Derecho es difícil, ya que aunque se utilizan como sinónimos no son lo mismo los siguientes conceptos: Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo, por las razones que establece el contenido del artículo primero del Código Fiscal de la Federación, el que considera los impuestos, derechos y aprovechamientos como *ingresos fiscales* regulándose por las leyes fiscales respectivas, entendiéndose por:

Impuesto.- El tributo en dinero o en hacienda que el Estado fija unilateral y obligatoriamente a todo aquel que se coloca bajo el hecho que la ley señala como generadora del crédito fiscal.

Derecho.- La contraprestación requerida por el poder público en pago de servicios administrativos prestados por el mismo.

Aprovechamientos.- Los recargos, las multas y los demás ingresos del Derecho Público no clasificados como impuesto, derecho o producto.

Productos.- Son los ingresos patrimoniales del Estado, que generan sus propios bienes o la violación a leyes administrativas u ordenamientos de policía, se regulan no solo por el propio Código, sino además por lo que se establece en los contratos o concesiones respectivas; no obstante todos estos ingresos públicos en su conjunto, constituyen los *recursos fiscales* cuyo fin constitucional es la satisfacción del presupuesto de egresos del Estado, derivado del plan o programa de trabajo que el cuerpo legislativo propone al Congreso en virtud de las necesidades prioritarias de la sociedad, recursos que cuando ya se ha determinado o establecido por el Congreso, el derecho del

Estado a percibirlos, se convierte en acreedor y se denominan créditos fiscales.

Al efecto existe una resolución del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, emitida desde el 16 de noviembre de 1937, obligatoria para las salas que constituyen ese órgano jurisdiccional, que expresa que: *tiene el carácter de crédito fiscal cualquier crédito a favor del Erario Federal, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad del Estado, en su carácter de persona privada.* Esto último de conformidad con la teoría de la doble personalidad del Estado, mediante la cual puede celebrar actos con los particulares, no como poder soberano sino como un simple particular, con la finalidad de obtener ingresos. En tal virtud ya que el Estado no trata de lucrar con las contribuciones que impone a los particulares, sino solo de obtener los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones para con la sociedad, las normas jurídicas que rigen la creación y percepción de los tributos, así como las que regulan las relaciones entre los causantes y la Hacienda Pública, no pueden señalarse como de naturaleza mercantil, es decir lo relacionado con los conceptos básicos sobre actos de comercio, comerciante, sociedad mercantil y títulos de crédito.

La Constitución, al facultar al Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, no lo autoriza para la promulgación de leyes que cambien la esencia jurídica de actos o procedimientos fiscales. La autorización de la Constitución es solo para promulgar leyes encaminadas al mejor régimen normativo de actos mercantiles, pero no para mudar la naturaleza jurídica de estos, haciendo que una obligación de carácter comercial se convierta en crédito fiscal, ni para darles doble carácter estableciendo que para los particulares sean de derecho privado y para el Estado sean de orden público, pues nuestra Constitución reserva esta clase de facultades trascendentales al legislador constituyente y dentro del régimen de facultades expresas que es el nuestro, es obvio que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, este no puede arrogárselas.

No contradice lo expuesto el hecho de que en ocasiones el Estado establece impuestos que enajenan los particulares o sea que transmite a estos la actividad desde el punto de vista práctico, para que éstos los administren y controlen, desprendiéndose en esta forma de la incertidumbre de la recaudación y de los problemas de su administración, situaciones que sin embargo para muchos son ilegales.

Dice el Maestro Emilio Margain Manautou²⁹, que ante esto, es frecuente escuchar a través de los diversos medios de comunicación, afirmaciones de autoridades hacendarías, en el sentido de que no todas las cantidades que el Estado tiene derecho a percibir son ingresos fiscales, ya que estos los constituyen solamente los provenientes de impuestos y derechos, así como sus accesorios, no así los que provienen de otros conceptos, como los derivados de la explotación de bienes propios o de multas a leyes administrativas o diversos ordenamientos legales, a los que califican como ingresos administrativos, aunque en resumidas cuentas todos en la realidad son recursos fiscales.

II.4. MARCO LEGAL

El Derecho constitucional.- Es el conjunto de leyes y disposiciones a que está sometida la Sociedad Mexicana y que se plasman en nuestra Constitución Política, en la cual se acogen los principios fundamentales para la vida del Estado. En ella se encuentran así mismo, los principios fundamentales que el Estado debe respetar como garantías de los contribuyentes.

A continuación se hace referencia en forma breve a las disposiciones principales que en relación con la materia tributaria encontramos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos³⁰.

El contenido del Artículo 5° que se refiere a la libertad de profesión, industria, comercio o trabajo, establece que a ninguna persona podrá exigírsele la prestación de servicios personales, sin su consentimiento y la justa retribución; El procedimiento económico coactivo, uno de los particularismos del derecho tributario, no encuentra apoyo en la Constitución y fue necesario como en otros problemas que los tribunales judiciales acudieran en auxilio de la Administración Pública, declarando a dicha institución como apegada y conforme a las normas de la Ley Fundamental.

Las multas por violaciones a las leyes tributarias impuestas por la autoridad administrativa, carecen también de fundamento constitucional por cuanto que el Artículo 21, referente al derecho exclusivo de la autoridad judicial para imponer penas dice: “La imposición es propia y exclusiva de la autoridad

²⁹ Emilio Margain Manautou. Introducción al Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1979.

³⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Law Editores. 2008.

judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con un policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas”. Como puede apreciarse dicho artículo señala que compete a la autoridad judicial la imposición de penas y que tratándose de la violación de reglamentos gubernativos y de policía es competente la autoridad administrativa para imponerlos. Pero como las leyes tributarias no son reglamentos gubernativos o de policía, las multas que impone la autoridad administrativa hacendaría no tienen apoyo constitucional.

Los casos de exención de impuestos, contrarian lo dispuesto por el Artículo 28 constitucional en lo referente a monopolios que a la letra dice: “En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos (prohibición de la venta libre de una mercancía) y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección de la industria; no solo se contraría este artículo sino también la ley reglamentaria de dicho precepto, habiendo sido necesario que la suprema corte de justicia, intervenga en auxilio de la Hacienda Pública para considerar constitucionales los capítulos de exención de las leyes tributarias.

Tampoco está previsto en la Constitución la solución al caso de que el Congreso de la Unión, por las causas que se quieran, como sucedió en 1928, 1929 o en más de algún intento en el gobierno del Presidente Vicente Fox Quesada, no llegue a aprobar antes del término del periodo ordinario de sesiones, la Ley de Ingresos de la Federación. Lo esta en cambio el caso de cuando se omite señalar un salario o un sueldo a un empleado público. Debería preverse que cuando no llegue a aprobarse la ley de ingresos, se entiende que continua en vigor la del ejercicio que esta feneciendo.

La Constitución es también omisa en señalar como obligados al pago de los impuestos a los extranjeros, por cuanto a que solamente impone esta obligación a los nacionales.

Dice el propio Maestro Emilio Margain Manautou en lo referente a los campos de Derecho que se relacionan con el aspecto tributario lo siguiente:

En cuanto al Derecho Procesal, es indiscutible que para la resolución de las cuestiones relativas a lo contencioso tributario y al procedimiento de ejecución, hay que acudir a los principios y reglas de dicha disciplina. La materia tributaria ha tomado de esta rama del Derecho los principios y las bases fundamentales para establecer los recursos administrativos, así como el desahogo de las pruebas.

Por lo que ve al Derecho Penal, que mucho se ha discutido sobre si el Derecho Penal es uno solo o si se debe hablar de un Derecho Penal Tributario autónomo del Derecho Penal común, sobre este tema el Maestro Emilio Margain Manautou coincide con los que sostienen la unidad del Derecho Penal, por cuanto a que sus principios se fundan en una idea común: Penar todo acto o hecho contrario a la ley³¹.

En lo referente al Derecho Internacional Público, en el se encuentran los principios y las normas que tratan de impedir la doble tributación internacional. En Europa casi todos los países tienen celebrados entre sí, infinidad de convenios internacionales en materia tributaria, para impedir que un contribuyente escape de la tributación de cualquiera de ellos, según en donde resida o en donde celebre las operaciones o bien, para *evitar que se grave con más de un impuesto la misma operación*, convenios que ya tiene México con muchos países.

Por lo que toca al Derecho Administrativo, dado que las normas que regulan la recaudación, el manejo y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y otros órganos públicos para el cumplimiento de sus fines, no son de carácter administrativo, sino fiscales y financieros, la relación del derecho fiscal con el administrativo, consiste en que este debe ejecutar en la esfera administrativa, el exacto cumplimiento de aquel.

El derecho financiero es el campo al que pertenece según los juristas, la materia tributaria, aunque según el maestro Margain, ya se ha desprendido de aquel, ya que la definición de *Derecho Financiero* es “ *el conjunto de normas que disciplinan la percepción, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos*”, de ahí que pueda

³¹ Emilio Margain Manautou. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1979. págs. 13,14,15,16, 17,18,19,20,21,22,23 y 24.

desprenderse que la materia tributaria pertenece o está comprendida en el Derecho Financiero.

De lo anterior podría deducirse que la finalidad principal de la materia fiscal o tributaria es la percepción de los tributos, sin embargo el propio Margain menciona que Dino Jarach en su obra de derecho tributario sostiene que no puede pertenecer a la materia financiera lo relativo a la materia tributaria, ya que dentro de esta se encuentran numerosas disposiciones y conceptos que pertenecen a veces al Derecho Público y a veces al Derecho Privado; instituciones tan distintas entre sí, como las relativas al gasto, al ingreso tributario, al ingreso patrimonial y al ingreso que se denomina crédito público. así los ingresos patrimoniales se regulan en unas ocasiones por el Derecho Privado, como cuando el Estado obtiene ingresos por el arrendamiento de sus bienes; por el Derecho Público Administrativo y Derecho Privado cuando ha llegado a crear empresas, organismos descentralizados o bien empresas con fines de lucro. No obstante lo anterior, casi la totalidad de los tratadistas se inclinan por hablar de un Derecho Financiero del que se desprende el Derecho Tributario o Fiscal.

De la ciencia Económica.- No obstante la relación estrecha que existe entre la materia tributaria y la Economía el estudio económico del tributo es prácticamente nulo y así escuchamos solamente sobre el tema de los impuestos, el efecto de los que no se pagan y el efecto de los que se pagan, ambos casos con repercusión en tres fases: Impacto del gravamen, traslación del gravamen hacia delante o hacia atrás y la incidencia del gravamen. En la practica los operadores del manejo de los impuestos son los Contadores, quienes según veíamos en la materia de Economía, que imparte en la Maestría de Ciencias de la Valuación el Maestro Alejandro Montes Bravo³², tienen un enfoque bastante diferente al de los Economistas.

De la Ciencia Contable.- Para el debido control de los tributos a pagar se imponen a los contribuyentes una serie de obligaciones, esencialmente de tipo contable, que al incorporarse en la ley o el reglamento, se utiliza la terminología propia de esta ciencia y así tenemos que trabajar con conceptos tales como: Estado contable, saldos de cuenta de balance, movimientos del debe y del haber, movimiento de cuentas, estado de pérdidas y ganancias,

³² Montes Bravo Alejandro. Licenciado en Economía. Titular de la materia de Economía en la Maestría en Ciencias de Valuación en la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Ingeniería de la Universidad Autónoma de Querétaro.

estado de posición financiera, amortizaciones o depreciaciones, tangibles e intangibles, depreciación acelerada, utilidad contable y utilidad fiscal, determinación del costo mediante el método denominado de costos promedios; el manejo de inventarios mediante el método denominado de primeras entradas primeras salidas y viceversa y otros más.

De la Tecnología.- Este es un problema fundamentalmente de terminología eminentemente técnica o industrial, cuyo desconocimiento puede originar graves errores al pretenderse interpretar la ley.

De lo hasta aquí expuesto puede definirse el **Derecho Fiscal o Tributario** como el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco, lo que en la práctica es una verdadera maraña de leyes, reglamentos, decretos, circulares, acuerdos y criterios, que en todo caso particular se requiere sean observados, con objeto de que el contribuyente no pierda la oportunidad de defensa, no obstante asistirle la razón, por haber hecho mal uso de un término, de un concepto o de un principio. Esto sin considerar que en la legislación tributaria por gran complejidad, en ocasiones el legislador ha dejado importantes lagunas que son motivo de discusiones y errores en su interpretación.

II.5. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

Cuando para elaborar un trabajo de esta naturaleza se consultan tratadistas sobre el tema de los impuestos para que nos informemos adecuadamente, nos encontramos con la necesidad inicial de conocer sus *principios teóricos*, siendo los más conocidos los que formuló Adam Smith en el libro V de su obra Riqueza de las Naciones, que aún cuando datan de hace casi dos siglos y medio, siguen siendo respetados y observados por el legislador contemporáneo al elaborar una ley fiscal, pues de no tomarse en cuenta, podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo y arbitrario. Estos principios son: *De justicia, de certidumbre, de comodidad y de Economía*³³.

Estos principios han sido complementados por otros y por la doctrina de los impuestos.

Principio de Justicia.- Los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia o la omisión de esta máxima se

³³ Adam Smith. La Riqueza de las Naciones. Editorial Fondo de Cultura Económica. Pág. 726.

deriva lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. La doctrina lo complementa al considerar que un impuesto es *justo y equitativo cuando es general y uniforme*.

Que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, eliminándose como *excepción* a aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva, refiriéndose esta capacidad a la de las personas que perciben ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia o sea que sean suficientes para que una familia subsista. Aunque hay algunos como Bielsa que sostienen que nadie puede estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso porque con ello se viola el principio de generalidad, además de que no se puede determinar, ni aproximadamente cual es la cantidad mínima para vivir. Agrega que si todos participan por medio del voto en el Gobierno de la cosa pública, todos deben de participar también en el sostenimiento de los gastos públicos³⁴.

Contra de estas ideas Einaudi sostiene que los mínimos de subsistencia deben de estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno, lo que puede significar una erogación superior a la cantidad cubierta por el menesteroso como tributo. Y a propósito de los problemas para determinar el mínimo de subsistencia, aunque los reconoce, dice que resulta preferible señalar una cantidad mínima a no señalar ninguna³⁵.

Que el impuesto sea *uniforme* significa que todas las personas sean iguales frente al tributo.

Principio de Certidumbre.- Señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública. Se debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, su objeto, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del causante, introduciendo la incertidumbre.

³⁴ Emilio Margain Manautou. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pág. 38. Referencia a Bielsa R. Compendio de Derecho Público, Tomo III.

³⁵ Misma obra número anterior. Pág. 38. Einaudi L. Principios de Hacienda Pública.

Principio de Comodidad.- El legislador debe hacer cómodo el entero del impuesto al particular, escogiendo aquellas fechas o periodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago, esto de paso traerá como consecuencia una mayor recaudación y una menor evasión.

Principio de Economía.- Para que un impuesto con finalidades eminentemente Económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración y recaudación. Para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible, o sea que requiere que exista poco gasto corriente. Luigi Einaudi, citado anteriormente en este trabajo, considera que cuando el costo de la recaudación excede del 20% del rendimiento total del impuesto, este es incosteable.

Por su parte Adam Smith autor citado anteriormente, señala cuatro cosas que convierten en antieconómico un impuesto; ellas son:

- a) Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo.
- b) Impuestos opresivos a la industria que desaniman a los inversionistas.
- c) Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría disfrutar del empleo de sus capitales³⁶.
- d) Visitas y confiscaciones odiosas por parte de los recaudadores, que hacen objeto al causante de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

³⁶ En los Estados Unidos de Norteamérica, la sanción pecuniaria máxima es de medio tanto de lo omitido, en tanto que nuestra legislación Mexicana establece que se puede sancionar hasta con tres tantos de lo evadido, aunque en algunos países de Sudamérica, hasta con diez tantos.

II.6.ORDENAMIENTOS JURÍDICOS ACTUALES SOBRE IMPUESTOS EN MÉXICO

II.6.1. La Constitución de 1917.

El artículo 31 fracción IV establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, Estado y Municipio en que residan; en 1993 se agrega el Distrito Federal. El artículo 40 señala que es voluntad del pueblo constituirse en una República Representativa Democrática Federal, compuesta de estados libres y soberanos pero unidos en una federación. El artículo 43 indica que el Distrito Federal es parte integrante de la Federación y el 44 hace referencia al asiento de los poderes. El artículo 124 dispone que las facultades no otorgadas a la federación, se entienden reservadas a los estados.

El artículo 73 fracción séptima establece que es facultad del congreso de la unión imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. La fracción XXIX hace referencia a las fuentes de imposición exclusivas del Congreso Federal. En los artículos 115, 117 y 118 se establecen las fuentes exclusivas de los Estados y Municipios, así como algunas limitaciones y prohibiciones.

II.6.2. La Ley de Ingresos.

Como se ha dicho la aprobación de las contribuciones es facultad del Congreso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 fracción VII constitucional, como lo es la discusión de la iniciativa de las leyes de contribuciones o impuestos en la Cámara de Diputados conforme al artículo 72 inciso h de la propia Constitución; asimismo y de acuerdo con la fracción IV del artículo 74 constitucional, es facultad de la misma Cámara aprobar en forma exclusiva el presupuesto anual de gastos, discutiendo primeramente las contribuciones para cubrirlo; según adición hecha en 1977 a dicha fracción, el ejecutivo hará llegar a la propia Cámara de Diputados las leyes de ingresos y los proyectos de presupuesto; en 1993 se reformó el tercer párrafo para hacer alusión a la Ley de Ingresos, al señalarse la posibilidad de ampliar el plazo para la presentación de la iniciativa.

Así conforme a la actual Constitución Federal la aprobación de impuestos se realiza al expedirse la Ley de Ingresos que cada año se emite a manera de

catálogo que enumera los tipos de ingresos y su monto estimado; así mismo se incluyen algunas disposiciones generales, pero los elementos de los diferentes impuestos se establecen en las leyes especiales o sea se trata de dos facultades diferentes por un lado la de aprobar la Ley de Ingresos de vigencia anual y por el otro aprobar las leyes impositivas de vigencia indefinida.

Anualmente se discuten primero las contribuciones y después el Presupuesto de Egresos, lo que se autoriza es el presupuesto de gastos y la estimación del monto de los ingresos que se recaudarán por la aplicación de las leyes respectivas.

II.6.3. El Código Fiscal de la Federación (CFF).

Es el ordenamiento jurídico general que alberga las disposiciones de aplicación a todos los impuestos, incluso en materia aduanera. Los elementos esenciales del impuesto se encuentran en la propia ley impositiva. En la exposición de motivos de la iniciativa del actual Código se señaló: “El Código Fiscal reúne en su articulado los principios más generales conforme a los cuales se desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado. En él no se establece gravamen alguno, lo que es materia propia de las diversas leyes fiscales; sino que se señala lo que es válido para todas las contribuciones, los derechos y obligaciones de los particulares, los deberes y facultades de las autoridades, los procedimientos, las contravenciones, los medios de defensa contra posibles desviaciones de los órganos fiscales y particularmente, las normas del juicio por medio del cual el Fisco Federal se somete al control jurisdiccional de sus controversias, en una decidida afirmación y aplicación de los principios propios de un estado de derecho.”³⁷

El CFF se divide en seis títulos: El primero es relativo a las disposiciones de carácter general, el segundo a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, el tercero a las facultades de las autoridades, el cuarto a las infracciones y sanciones, el quinto a los procedimientos administrativos y el sexto al procedimiento contencioso. En relación con esta estructura, nos han llegado noticias de que en diversos foros académicos se ha planteado la necesidad de que se divida en dos el Código actual de tal suerte que se cuente con un código de procedimientos administrativos y un código procesal o de lo contencioso administrativo, lo cual se alega, daría mayor uniformidad,

³⁷ Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1981. Actualización 2008.

claridad y congruencia, ya que en el ámbito federal existe la Ley Federal de Procedimiento Administrativo que consideran un avance en la simplificación de las normas procedimentales.

Actualmente no se encuentran en las diversas leyes especiales impositivas normas relativas a la responsabilidad solidaria, infracciones, sanciones, recargos, actualización, devoluciones de saldo a favor y pago de lo indebido, caducidad, determinación presuntiva y otras, por lo que en tales casos se aplican las del CFF por ser de aplicación común y para evitar tratos desiguales, por lo que se dice que se aplica en forma supletoria contra las personas físicas y morales que no cumplan con sus obligaciones de contribuir con los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

El artículo 1° del CFF señala que las contribuciones se causan conforme a las leyes especiales y en su defecto se aplicará el CFF, si algunas figuras jurídicas (las tipificadas por el Derecho), se encuentran reguladas por otros ordenamientos operará la aplicación supletoria, pues el CFF establece en el segundo párrafo de su artículo 5°, que a falta de normas expresas se aplicarán las disposiciones del Derecho Federal Común, así las leyes impositivas como el ISR, IVA y el propio CFF, no definen los contratos, los diversos tipos de personas morales, el fideicomiso, la asociación en participación, el contrato colectivo de trabajo, la patente, los derechos de autor, el arrendamiento, los alimentos y otros muchos; no obstante se gravan manifestaciones de riqueza, vinculados a estos conceptos. Por ello en caso de problemas de interpretación o aplicación se debe acudir a la legislación federal, que según el caso puede ser el Código Civil, Código de Comercio, Ley Federal del Trabajo, Ley de Sociedades Mercantiles, Ley General de Salud, Ley Federal de Derechos de Autor y otras muchas dentro de esa amplia gama de leyes mexicanas³⁸.

II.6.4. Las leyes especiales de impuestos.

Las leyes impositivas establecen los particularismos del gravamen como lo son: Los sujetos, el objeto, la tasa, las tarifas, la base de imposición, incluso el CFF hace constante referencia a la ley especial, como en el artículo 1° en el que se indica que la obligación del pago se hace en los términos de la ley respectiva; el artículo 6° hace alusión al ámbito temporal de la obligación, indicando que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, que se encuentran previstas en las propias

³⁸ Los Impuestos en México. Lic. Horacio Huresti Robledo. Tax Editores Unidos, S.A. México, D.F. 2007.

leyes; el artículo 7° también menciona las leyes impositivas. Los impuestos pueden establecerse incluso en la Ley de Ingresos y así mismo pueden establecerse impuestos en artículos transitorios sin que por ello se determine su inconstitucionalidad por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de conformidad con los artículos 72 inciso F y 31 fracción IV constitucionales. En el presente ejercicio fiscal 2008, con la reforma fiscal del año próximo pasado, grandes cargas impositivas agobian a los contribuyentes, personas físicas y morales mexicanas, de las que en forma general hablaremos a continuación, siendo estas situaciones caldo de cultivo de demandas de amparo de la Justicia Federal, promovidas ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

II.7. PRINCIPALES LEYES IMPOSITIVAS ESPECIALES FEDERALES

II.7.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR)³⁹

Consta de siete títulos: El I de disposiciones generales; el II de la personas morales; el III del régimen de las personas morales con fines lucrativos; el IV de las personas físicas; el V de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional; el VI de los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales y el VII de los estímulos fiscales, todos los artículos de que consta la ley o sea el contenido, son progresivos. A continuación mencionaremos algunas disposiciones que a nuestro juicio son importantes en el contexto general del desarrollo del presente trabajo.

En cuanto al objeto y sujetos afectados nos remitimos al artículo 1° que dice que las personas físicas y las morales, están obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

- I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, cuando no tengan un

³⁹ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en el diario Oficial de la federación el 1° de enero de 2002. Actualización 2008.

establecimiento permanente en el País o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Para la práctica de la Valuación en especial, es importante señalar el contenido del artículo 7° que señala que cuando la ley prevenga el ajuste o la actualización de los valores de bienes o de operaciones, que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el País han variado, se estará a lo siguiente:

II.7.2. Factor para el cálculo de la modificación en un periodo.

I. Para calcular la modificación en el valor de los bienes o de las operaciones, en un periodo, se utilizará el factor de ajuste que corresponda conforme a lo siguiente:

- a) Cuando el periodo sea de un mes, se utilizará el factor de ajuste mensual que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de que se trate, entre el mencionado índice del mes inmediato anterior.
- b) Cuando el periodo sea mayor de un mes se utilizará el factor de ajuste que se obtendrá restando la unidad del cociente que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente entre al mes más antiguo de dicho periodo.

II.7.3. Factor para determinar el valor de un bien en un periodo

2. Para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un periodo, se utilizará el factor de actualización que se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo.

El artículo 10 señala que las personas morales deberán calcular el Impuesto sobre le Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

Respecto a la determinación del resultado fiscal se dice lo siguiente:

- I.* Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este título (el II). Al resultado obtenido se le

disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.

El artículo 14 establece que los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 de mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

Respecto de los ingresos acumulables el artículo 17 establece los que las personas morales residentes en el País, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero, estos son los principales, aunque hay otros establecidos en los artículos 18, 19 y 20; no considerándose ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida de sus acciones, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad, ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Respecto de las deducciones autorizadas el artículo 29 señala que los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: Devoluciones, descuentos y bonificaciones; costo de lo vendido; gastos; inversiones; créditos incobrables y las pérdidas en caso fortuito; creación de reservas en caso de pensiones y jubilaciones; cuotas pagadas por patrones al IMSS; intereses devengados; ajuste anual por inflación; anticipos y rendimientos pagados a sociedades cooperativas de producción y anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros y deducciones de los anticipos por gastos. Desde luego que todas ellas deberán reunir una serie de requisitos, ampliamente tratados en la ley.

El artículo 38 considera inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyos conceptos se señalan en el mismo artículo.

En lo que se refiere a los porcentajes para amortización, el artículo 39 indica los por cientos máximos autorizados, tratándose de gastos y cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en periodos preoperativos y el 40 señala los porcentajes máximos autorizados para depreciación de activos fijos, estableciéndose en el número 42 las reglas para la deducción de inversiones.

Las declaraciones y pagos correspondientes deben realizarse por el contribuyente, pero de no ser así, el artículo 90 señala que las autoridades fiscales para determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que en el mismo se indican.

Al respecto de las personas físicas, según el artículo 106, están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, en los casos que señale esta ley o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el País, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a este.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta es de gran complejidad en su comprensión, es conceptual y a veces nos pareciera contradictoria, para consultarla es útil conocer su estructura, su contenido y recurrir a su índice temático general.

No hemos tratado todavía en estos comentarios, como afecta este impuesto lo relativo a los movimientos con inmuebles, porque eso lo trataremos con especial énfasis en el capítulo de Marco Impositivo Inmobiliario.

II.7.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)⁴⁰.

Los diversos especialistas han coincidido en la sorpresa que causó que no se haya tocado en la reforma del 2007 lo relacionado con el IVA, sobre todo en su aplicación a medicinas y alimentos, pero es explicable debido a lo

⁴⁰ Ley del Impuesto al valor Agregado. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. Actualización 2008.

politizado que está el tema, no implementándose tan siquiera una modificación que evitara las escandalosas devoluciones, de las que se benefician sobre todo las grandes empresas o sea aquellas que tienen ingresos superiores a los 500 millones de pesos al año. Como recuerdan los afectos a informarse oportunamente de los problemas nacionales en los medios de comunicación. Apenas en marzo del 2007, la Auditoría Superior de la Federación, reveló que la Secretaría de Hacienda hizo devoluciones por concepto de IVA, tan solo en 2005 por 150 mil millones de pesos, 15% del total de la recaudación tributaria de ese año y que entre 2000 y 2005 las devoluciones de IVA sumaron 544 mil millones de pesos, casi el doble de lo que se espera recaudar con la reforma aprobada en 2007.

El IVA es el impuesto indirecto por excelencia en nuestro País, su ley se integra de nueve capítulos, los cuales tratan de los temas siguientes: El I de las disposiciones generales; el II de la enajenación; el III de la prestación de servicios; el IV del uso o goce de bienes; el V de la importación de bienes y servicios; el VI de la exportación de bienes y servicios; el VII de las obligaciones de los contribuyentes; el VIII de las facultades de las autoridades y el IX de las participaciones a las entidades federativas. Todos los capítulos en su conjunto suman 43 artículos.

Los sujetos, actividades, tasa, traslación y pago del impuesto, quedan definidos en artículo 1 al definirse que están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado, las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen los actos y actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El Impuesto al Valor Agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que el hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley en su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo el impuesto que se le hubiere retenido.

Respecto a la retención del IVA, sujetos y obligaciones, el artículo 1-A, dice quienes están obligados y en que casos, a efectuar la retención del Impuesto que se les traslade ya sea que se trate de instituciones de crédito, de personas físicas o morales; así como personas morales que cuenten con un programa autorizado conforme el decreto que establece programas de importación temporal para producir artículos de exportación.

El artículo 2-A especifica los actos o actividades sujetos a la tasa del 0%. Referente a enajenación de bienes exentos de pago, el artículo 9 establece que no se pagará el Impuesto entre otros casos, en la:

I. Enajenación del suelo

II. Las construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando solo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación no se pagará el importe por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

A lo largo del tiempo de su vigencia, la Ley original del IVA ha sufrido muchas modificaciones, a través de decretos y leyes que la reforman, adicionan, establecen o derogan sus diversas disposiciones, en forma permanente o transitoria, llamando la atención que no obstante lo esperado en la última reforma fiscal publicada⁴¹, en el que se especulaba que se impusiera este Impuesto en medicamentos, solo se adicionó la fracción II inciso B al artículo 2° disponiendo la aplicación de la tasa del 10% en la enajenación de alimentos para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen.

⁴¹ Diario Oficial de la Federación. Adición a la Ley del impuesto al Valor Agregado. 1° de enero de 2008.

II.7.5. Ley del Impuesto Especial de Tasa Única (IETU)⁴²

La innovación que causó más polémica en todos los medios nacionales, es la introducción del impuesto denominado la Contribución Empresarial de Tasa Única (CETU), que con algunos cambios terminó denominándose IETU, mismo que Interactúa con el ISR y que elimina el Impuesto al Activo establecido en 1988, siendo una forma de control, para hacer pagar a empresas que acostumbraron por años declarar en ceros o que dicen registrar pérdidas, pero siempre tienen jugosos ingresos o sea aquellas que practican la planeación fiscal, últimamente denominada satíricamente Ingeniería Fiscal por algunos escritores y tratadistas. La tasa de la IETU se propuso inicialmente que fuera del 16% en 2008, quedando en 16.5 para este año, tasa que será del 17% en 2009 y en los años siguientes del 17.5%. Lo que grava el nuevo impuesto es la diferencia entre los ingresos por la venta de bienes y servicios y las compras de insumos que realizan las empresas. La inversión física se deduce como gasto, incluyendo la adquisición de inventarios, maquinaria, equipo, construcciones y terrenos. Pero la nómina no es deducible, como lo es en el ISR, por lo que para no desincentivar la creación de empleos, según dice la iniciativa, se introduce un crédito al empleo que ayuda a los trabajadores de menos ingresos, también aplica el crédito al salario, que ya es aplicable en el ISR. En la comparecencia que por esos días tuvo el Secretario de Hacienda Federal en el Congreso de la Unión, explicó como coexistirán dichos impuestos, diciendo que en el caso de que el ISR de las empresas resulte mayor al IETU, sólo se pagaría el monto correspondiente al ISR, en caso contrario, se pagaría el monto correspondiente al nuevo impuesto, que es un gravamen más sencillo en su cálculo, por tener menos reglas, excepciones y deducciones, esperándose que con su aplicación se eviten las exenciones, sea un medio de combate a las prácticas elusivas que se han mencionado en este trabajo de tesis y que han distorsionado gravemente el Sistema Tributario Mexicano.

En el artículo 1º indica los sujetos y actividades gravadas por el IETU e impuesto del ejercicio, diciendo que lo pagarán las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el País, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

⁴² Ley del Impuesto Especial de Tasa Única. Publicada en el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre del 2007.

1. Enajenación de bienes.
2. Prestación de servicios independientes.
3. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el País deberán pagar el IETU por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las actividades gravadas en este impuesto.

Este impuesto se calcula como sigue:

- Ingresos gravados efectivamente percibidos durante el ejercicio
- (-)Deducciones autorizadas efectivamente pagadas
- (=)Base gravable
- (*)Tasa del IETU
- (=)IETU del ejercicio

El artículo 2° indica cuales son los ingresos gravados explicando que entre otros aspectos, para el cálculo de este impuesto se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien se enajene el bien, se preste el servicio independiente o se otorgue el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se cobren o carguen al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Cuando el precio o la contraprestación no se cobre en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará ingreso el valor de mercado o en su defecto el de avalúo de dichos bienes o servicios. Asimismo cuando no exista contraprestación, para el cálculo del IETU se utilizarán los valores de mercado o de avalúo antes mencionados, que correspondan a los bienes o servicios enajenados o proporcionados, respectivamente.

Finalmente, en las permutas y los pagos en especie se deberá determinar el ingreso conforme el valor que tenga cada bien cuya propiedad se transmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

El artículo 3° indica la definición de los siguientes conceptos para efectos del IETU:

1. Enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

2. Margen de intermediación financiera.
3. Establecimiento permanente e ingresos atribuibles a éste.
4. Momento en que se obtienen los ingresos.
5. Factor de actualización.
6. Partes relacionadas.

El artículo 4° establece los ingresos exentos por los que no se pagará el IETU, siendo estos en forma general, entre otros, los percibidos por el sector público; los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos; los que provienen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras que en la ley del ISR se encuentren exentos.

Respecto a deducciones autorizadas que se podrán aplicar para determinar la base del IETU, son entre otras las siguientes:

1. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes que se utilicen para realizar las actividades gravadas para el IETU.
2. Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México con excepción del IETU, ISR, IDE, así como las de seguridad social y de aquellas que por ley deban trasladarse.
3. El importe de devoluciones, descuentos, bonificaciones, depósitos y anticipos que se devuelvan, siempre y cuando sean de operaciones afectas al IETU.
4. Indemnizaciones por daños y perjuicios y penas convencionales.
5. Premios que paguen en efectivo personas que organicen loterías y concursos autorizados por las leyes.
6. Donativos en los términos del ISR.
7. Pérdidas por créditos incobrables en los términos del artículo 31 frac. XVI de la Ley del ISR.

Según el artículo 8°, el cálculo del IETU a cargo del contribuyente se realiza por ejercicios y se paga mediante declaración, en el mismo plazo que el ISR. Indicando las cantidades que pueden acreditarse contra este Impuesto del ejercicio correspondiente, las que son las siguientes:

1. Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos a que se refiere el artículo 11 de la ley del IETU.
2. Crédito fiscal por el pago de salarios y aportaciones de seguridad social

3. ISR propio del ejercicio. Al respecto, el IETU del ejercicio a cargo del contribuyente se determinará como sigue:

IETU del ejercicio

- (-) Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos
- (=) Diferencia a cargo
- (-) Crédito fiscal por el pago de salarios y aportaciones de seguridad social
- (-) ISR Propio del ejercicio
- (=) IETU a cargo del ejercicio
- (-) Pagos provisionales del IETU efectivamente pagados en el ejercicio
- (=) IETU Por pagar en el ejercicio

El artículo 9° señala la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del IETU del ejercicio, mismos que se determinan como sigue:

Ingresos gravados efectivamente percibidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago

- (-) Deducciones autorizadas efectivamente pagadas correspondientes al mismo periodo
- (=) Base gravable
- (*) Tasa del IETU
- (=) Pago provisional del periodo

El entero provisional se hará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de los pagos provisionales del ISR.

Así mismo se señala que no tendrán obligación de efectuar pagos provisionales del IETU los fideicomisos inmobiliarios referidos en el artículo 223 del ISR.

Según el artículo 10 contra el pago provisional del periodo se podrán acreditar las siguientes cantidades:

1. Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos a que se refiere el artículo 11 de la Ley del IETU.
2. Crédito fiscal por el pago de salarios y aportaciones de seguridad social.
3. Pago provisional por el pago del ISR propio, correspondiente al mismo periodo del pago provisional del IETU.

Así mismo, el pago provisional del IETU a pagar en el mes se determinará como sigue:

- Pago provisional del periodo (conforme al artículo 9° de la Ley del IETU)
- (-) Crédito fiscal por deducciones superiores a ingresos
- (=) Diferencia a cargo
- (-) Crédito fiscal por el pago de salarios y aportaciones de seguridad social
- (-) Pago provisional del ISR propio, correspondiente al mismo periodo del pago provisional del IETU
- (=) Pago provisional del IETU a cargo
- (-) Pagos provisionales del IETU efectivamente pagados con anterioridad en el ejercicio
- (=) Pago provisional del IETU a pagar en el mes.

Según el artículo 11 los contribuyentes tienen derecho a un crédito fiscal por erogaciones superiores a los ingresos, el cual se calculará de la forma siguiente:

- Deducciones autorizadas en el ejercicio
- (-) Ingresos gravados en el mismo ejercicio
- (=) Diferencia
- (*) Tasa del IETU
- (=) Crédito fiscal por deducciones.

Para la aplicación de este crédito fiscal se establecen diversos lineamientos, entre otros el de que no se aplicará durante el presente ejercicio fiscal de 2008. Entre los artículos transitorios de la Ley se encuentra el segundo que señala que al entrar en vigor se abroga la Ley del Impuesto al Activo, quedando sin efecto su reglamento, sus resoluciones administrativas y todo lo relacionado con consultas, interpretaciones o permisos otorgados a título particular.

En el 3° transitorio se habla de la devolución a los contribuyentes del Impuesto al Activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores y que efectivamente paguen el ISR; cuando el ISR que se pague en el ejercicio sea menor al IETU, se podrá compensar contra las cantidades que se tenga derecho a solicitar en devolución.

El artículo quinto transitorio señala que por las inversiones nuevas adquiridas del 1° de septiembre al 31 de diciembre de 2007 se tendrá una deducción adicional, tanto para determinar el IETU del ejercicio, como para los pagos provisionales.

Según el artículo sexto por las inversiones adquiridas del 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, que sean deducibles para el IETU se podrá

aplicar un crédito fiscal contra el IETU en los 10 ejercicios fiscales siguientes a partir de 2008 y en los pagos provisionales de dichos ejercicios.

El especialista Mariano Latapí⁴³, fundador y director de la Academia Mexicana de Investigación Fiscal, ha señalado que el nuevo impuesto grava todo el espectro de contribuyentes, contra lo sostenido por el discurso oficial que afirma que sólo aplica a personas físicas con actividades empresariales, porque dice con razón Latapí que esta ley nunca dice expresamente que solo afecta a empresas y personas físicas con actividad empresarial, en cambio sí dice que grava todas las actividades de las personas físicas y morales. Entonces cabe todo, así se trabaje por honorarios, por arrendamientos, si se prestan servicios profesionales independientes o si se enajenan bienes inmuebles, por lo que el Ejecutivo Federal mintió al congreso en su argumento básico inicial.

Latapí consideró desde los tiempos del debate, que el IETU sería un impuesto elitista, porque saca de la jugada a muchos contribuyentes y que es un impuesto más conveniente para un país desarrollado que para México. Dice que las que ganan son las grandes empresas, con alta tecnología y que pagan sueldos muy altos y que las que pierden son la mayoría de las empresas mexicanas, medianas y pequeñas, sobre todo las que trabajan con márgenes de utilidad reducidos, bajos sueldos y sin tecnología; siendo cuatro los destinatarios del nuevo impuesto:

1. Las empresas que recurren a la planeación fiscal, satíricamente conocida entre los profesionales del Derecho Fiscal como Ingeniería Fiscal, que buscan aprovechar los huecos de la ley para reducir su base efectiva, o que la eliminan para pagar menos impuestos.
2. Las empresas que tienen regímenes tributarios blandos, como el régimen simplificado, en el que se encuentran los transportistas, los agricultores, pesqueros, silvícolas y maquiladoras. Aquí también se le pega duro a bancos y aseguradoras con las que por muchos años el fisco no se había metido.
3. Las empresas que pagan bajos sueldos.
4. Las empresas que tienen planes de previsión social elevados, es decir que contienen todo lo que se refiere a vales de despensa, fondos de ahorro y otros instrumentos que compensan el salario de los trabajadores.

⁴³ Mariano Latapí. Doctor en Tributación por la Pacific Western University y autor del libro La Realidad de los Impuestos en México. 30 Años de Perversión Fiscal. Proceso N° 1599. 24 de junio de 2007. pág. 11.

No obstante que el IETU es un impuesto muy fácil de calcular, básicamente para los profesionales de la contabilidad, con mucha transparencia y de que la coexistencia con el ISR no complica el cálculo de lo que se tiene que pagar, pues la misma contabilidad sirve para calcular los dos impuestos; el nuevo impuesto tiene problemas para la definición de quien es sujeto al mismo, ya que de entrada no es un impuesto como lo han dicho los voceros oficiales, solo para la actividad empresarial como se ha asentado renglones atrás, teniendo también problemas en cuanto a la integración de las deducciones, ya que estas no están especificadas claramente.

La mejor manera de entender como se determinan el Impuesto del Ejercicio, los Pagos Provisionales y el Crédito Fiscal, es con un casos prácticos como los siguientes:

Ejemplo 1

Una persona moral del régimen general del ISR se dedica a la enajenación de inmuebles y desea determinar el IETU a su cargo en el ejercicio fiscal de 2008, para lo que proporciona la siguiente información:

Tabla II.7.5.1. Determinación IETU Ejercicio Fiscal 2008.

concepto	Monto
Ingresos gravables.	\$8'749,000
Deducciones autorizadas.	5'348,000
Salarios y asimilados a estos gravados por el ISR efectivamente erogados en el ejercicio.	645,000
Aportaciones de seguridad efectivamente erogados en el ejercicio.	120,200
Crédito fiscal de inversiones realizadas desde el 1° enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, actualizadas.	71,324
Crédito fiscal por inventario de mercancías al 31 de diciembre de 2007.	36,800
ISR del ejercicio 2008 efectivamente pagado.	45,200
ISR pagado por dividendos en 2008.	104,600
ISR pagado por dividendos en 2006 y 2007.	75,250
Pagos provisionales de IETU efectuados en el ejercicio.	85,400

Desarrollo

1. Determinación del IETU a cargo del ejercicio fiscal de 2008.

a) Determinación del IETU causado.

Total de ingresos gravables	\$ 8'749,000
(-) Total de deducciones autorizadas	5'348,000
(=) Base gravable	3'401,000
(*) Tasa del IETU (para el ejercicio de 2008)	16.5%
(=) IETU causado en el ejercicio	561,165

b) Determinación del crédito fiscal por el pago de salarios, asimilados a estos y aportaciones de seguridad social.

Salarios y asimilados a estos gravados por el ISR efectivamente erogados en el ejercicio	\$ 645,000
--	------------

(+) Aportaciones de seguridad social efectivamente erogadas en el ejercicio	120,200
(=) Resultado	765,200
(*) Factor (para el ejercicio de 2008)	0.165
(=) Crédito fiscal para el pago de salarios, asimilados a estos y aportaciones de seguridad social	126,258

c) Determinación del IETU a cargo en el ejercicio fiscal de 2008.

IETU causado en el ejercicio	561,165
(-) Crédito fiscal por deducciones superiores a los ingresos	0
(=) Diferencia del IETU	561,165
(-) Crédito fiscal por el pago de salarios, asimilados a estos y aportaciones de seguridad social	126,258
(-) Crédito fiscal por las inversiones realizadas desde el 1º de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, actualizado.	71,324
(-) Crédito fiscal por inventarios de mercancías al 31 de diciembre de 2007	36,800
(-) ISR del ejercicio de 2008 efectivamente pagado	104,600
(-) ISR pagado por dividendos en 2006 y 2007	75,250
(=) IETU a cargo del ejercicio	101,733
(-) Pagos del IETU efectuados en el ejercicio	85,400
(=) IETU a pagar en 2008	\$ 16,333

Ejemplo 2

Determinación del pago provisional del IETU de marzo del 2008.

Una persona moral del régimen general de ley que se dedica a la compraventa de equipo de computación desea determinar el pago provisional del IETU a su cargo correspondiente al mes de marzo de 2008.

Tabla II.7.5.2. Información para pago provisional del IETU.

Concepto	monto
Ingresos gravables cobrados del 1° al 31 de enero del 2008.	\$496,000
Deducciones autorizadas y efectivamente pagadas del 1° de enero al 31 de marzo de 2008.	130,000
Sueldos y salarios gravados por el ISR, pagados de enero a marzo,	90,000
Aportaciones de seguridad social de enero y febrero de 2008, pagadas en febrero y marzo respectivamente.	23,000
Crédito fiscal de inversiones adquiridas desde el 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, actualizado.	1,080
Pagos provisionales del IETU efectuados en el ejercicio con anterioridad.	3,000
Pago provisional del ISR de enero a marzo de 2008.	23,655

Desarrollo

1. Determinación del pago provisional del IETU de marzo de 2008

a) Determinación del pago provisional del periodo

Ingresos gravables cobrados del 1° de enero al 31 de marzo del 2008	\$496,000
(-) Deducciones autorizadas pagadas del 1° de enero al 31 de marzo del 2008	130,000
(=) Base gravable	366,000
(*) Tasa del IETU (para el ejercicio de 2008)	16.5%
(=) Pago provisional del periodo	60,390

b) Determinación del crédito fiscal por el pago de sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social.

Sueldos y salarios gravados por el ISR, pagados de enero a marzo de 2008	90,000
(+) Aportaciones de seguridad social de enero y febrero de 2008. Pagadas en febrero y marzo respectivamente	23,000
(=) Resultado	113,000
(*) Por factor (para el ejercicio de 2008)	0.165
(=) Crédito fiscal por el pago de sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social	18,645

c) Determinación del crédito fiscal por las inversiones adquiridas Desde el 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre del 2007,
Aplicable al pago provisional de marzo de 2008.

Crédito fiscal de inversiones adquiridas desde el 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, actualizado \$1,080	
(/) Doce	12
(=) Crédito mensual	90
(*) Número de meses que comprende el pago provisional	3
(=) Crédito fiscal por las inversiones adquiridas desde el 1° de enero de 1998 hasta el 31 de diciembre de 2007, aplicable al pago provisional de marzo de 2008	270

d) Determinación del pago provisional del IETU de marzo de 2008.

Pago provisional del IETU del periodo del 1° de enero al 31 de marzo de 2008	\$60,390
(-) Crédito fiscal por deducciones superiores a los ingresos ⁴⁴	0
(=) Diferencia	60,390
(-) Crédito fiscal por el pago de sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social ⁴⁵	18,645
(-) Crédito fiscal por las inversiones adquiridas desde el 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, aplicable al pago provisional de marzo de 2008 ⁴⁶	270

⁴⁴ En 2008, al ser el primer ejercicio en que se determinará este impuesto, no se tendrá crédito por deducciones superiores a ingresos.

⁴⁵ Si el monto del ISR del pago provisional propio y del crédito fiscal por el pago de sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social es superior a la diferencia determinada con anterioridad, ya no se realizará el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados antes en el ejercicio.

⁴⁶ Este acreditamiento deberá efectuarse antes de aplicar el ISR del pago provisional y hasta el monto del IETU del periodo de que se trate.

(-) Pago provisional del ISR del periodo	23,655
(=) Pago provisional a cargo	17,820
(-) Pagos provisionales del IETU efectuados en el ejercicio	3,000
(=) IETU a cargo del pago provisional de marzo del 2008	14,820

El ejemplo anterior ilustra la mecánica que debe seguirse para la aplicación de los artículos 14 y 15 de la Ley del ISR, así como los 1°, 9°, 10, 11, cuarto y sexto transitorios de la Ley IETU.

Ejemplo 3

Una persona moral del régimen general de la ley que se dedica a la compraventa de aditivos para concreto desea determinar el monto del crédito fiscal por las inversiones adquiridas desde el 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007 que puede aplicar en el ejercicio 2008.

Tabla II.7.5.3. Información para crédito fiscal por inversiones.

Concepto	Fecha de adquisición	Monto original de la inversión	Saldo pendiente por deducir en el ISR al 1° de enero de 2008 (histórico)
Mobiliario y equipo de oficina	16 dic.2000	\$ 62,816	\$ 18,845
Equipo de transporte	25 ene.2006	193,280	100.667
Equipo de computo	04 jun. 2005	72,480	18,120

Fuente: Configurada por el sustentante.

Tabla II.7.5.4. Actualización de crédito fiscal mediante INPC.

INPC de junio de 2008	128.458
INPC de diciembre de 2007	125.606
INPC de enero de 2006	116.983
INPC de junio de 2005	113.447
INPC de diciembre de 2000	93.248

Fuente:INPC.

Desarrollo

Tabla II.7.5.5. Actualización del saldo por deducir de las inversiones

Concepto	Saldo pendiente por deducir en el ISR al 1° de enero de 2008 (histórico)	INPC de diciembre de 2007	INPC del mes de adquisición	Factor de actualización	Saldo pendiente por deducir en el ISR al 1° de enero de 2008 (actualizado)
Mobiliario y equipo de oficina	\$ 18,845	125.606	93.248	1.3470	\$ 25.384
Equipo de transporte	100,667	125.606	116.983	1.0737	108,086
Equipo de computo	18,120	125.606	113.447	1.1072	20,062
Totales					153,532

Fuente: configurada por el sustentante.

Determinación del factor para actualizar el crédito fiscal

INPC de junio de 2008/INPC de diciembre de 2007= factor de actualización
 Substituyendo: $128.458/125.606 = 1.0227$

Determinación del crédito fiscal por las inversiones adquiridas desde el 1° de enero de 1998 hasta el 31 de diciembre del 2007, que se puede aplicar en el ejercicio de 2008.

Saldo pendiente por deducir de las inversiones al 1° de enero de 2008, actualizado	\$ 153,532
(*) Factor (para el ejercicio 2008)	0.165
(=) Resultado	25,333
(*) por ciento de acreditamiento anual	5%

(=) Crédito fiscal por las inversiones adquiridas desde el 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre del 2007, histórico.	1,267
(*) Factor de actualización	1.0227
(=) Crédito fiscal por las inversiones adquiridas desde el 1° de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, actualizado, que se puede aplicar en el ejercicio de 2008	\$ 1,296

Este acreditamiento deberá efectuarse antes de aplicar el, ISR propio y hasta por el IETU del ejercicio, de conformidad con los artículos quinto y sexto transitorios.

II.7.6. Ley de Depósitos en Efectivo (IDE)⁴⁷

No obstante haber sido aprobada en el periodo ordinario de sesiones del Congreso de la Unión que concluyó en diciembre de 2007, entro en vigor hasta el 1° de julio de 2008. Se le conoció en proyecto como el “Impuesto a la Informalidad”, denominándose finalmente como Ley del IDE, siendo sus destinatarios aquellos que ocultan ingresos al fisco, que no llevan contabilidad o que no pagan impuestos, tales como bodegueros, misceláneas, fondas, piratería, o sea todo el comercio informal, también a decir de los especialistas, los asalariados y profesionistas somos afectados, a menos que se incluya el monto del depósito en la declaración del ISR.

El artículo 1° indica los sujetos obligados y el objeto del IDE, estando obligados a su pago las personas físicas y morales respecto de todos los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero; no considerándose depósitos hechos en efectivo, las transferencias electrónicas, los traspasos de cuenta, los títulos de crédito o cualquier otro documento o sistema pactado con instituciones del sistema financiero en los términos de las leyes aplicables, aún cuando sean a cargo de la misma institución que los recibe.

Están exentas del pago del IDE:

1. La federación, las entidades federativas, los municipios y las entidades de la administración pública.
2. Las personas morales con fines no lucrativos.

⁴⁷ Ley del Impuesto a Depósitos en Efectivo. Publicada en el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 2007.

3. Las personas físicas y morales por los depósitos en efectivo que se efectúen en cuentas, hasta por un monto mensual de \$25,000, salvo por las adquisiciones en efectivo de cheques de caja; dicho monto se determinará considerando todos los depósitos en efectivo que se realicen en todas las cuentas de las que el contribuyente sea titular en una misma institución del sistema financiero. Si se trata de cuentas que tengan cotitulares, el monto exento se aplicará al titular de la cuenta, salvo que este solicite por escrito una distribución distinta a la institución del sistema financiero. Por el excedente del monto se pagara el IDE en los términos de ley.
4. Las instituciones del sistema financiero, por los depósitos en efectivo que se efectúen en cuentas propias con motivo de su intermediación financiera o de la compra de moneda extranjera, salvo las que se realicen en cuentas concentradoras.
5. Las personas físicas extranjeras, por los depósitos en efectivo realizados en sus cuentas que a su vez sean exentos del ISR.
6. Las personas físicas y morales, por los depósitos en efectivo en cuentas propias con motivo de los créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero hasta por el monto adeudado a dichas instituciones.

La tasa y cálculo del IDE, es como sigue:

Importe total de los depósitos gravados
(*) Tasa de 2%
(=) IDE

El IDE se puede distribuir entre las personas que aparezcan en el contrato como cotitulares en la proporción establecida en el mismo. También se puede acreditar mensualmente contra los pagos provisionales del ISR, así como recuperar las diferencias que resulten después de dicho acreditamiento.

Las instituciones bancarias, al igual que las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, tienen la obligación de recaudar el IDE y enterarlo a la SHCP en los plazo y términos establecidos, informando mensualmente al SAT.

Con un caso práctico ilustramos la determinación del IDE por depósitos en efectivo superiores a \$25,000.

Ejemplo 4

En julio de 2008, una persona moral que tributa en el régimen general de la Ley del ISR percibió depósitos en efectivo por un monto de \$ 63,000, por lo que desea saber el monto que la institución financiera le retendrá por concepto de IDE.

Tabla II.7.6.1 determinación mensual del IDE régimen general del ISR.

Concepto	Monto
Depósitos en efectivo recibidos en julio de 2008	\$ 63,000
Monto exento del IDE	25,000
Tasa aplicable del IDE	2%

Fuente: Datos del ejemplo 4.

DESARROLLO

Tabla II.7.6.2. Retención del IDE por institución bancaria.

Concepto	Monto
Depósitos acumulados en efectivo percibidos en julio de 2008	\$ 63,000
(-) Monto exento del IDE	25,000
(=) Base gravable para el IDE	38,000
(*) Tasa aplicable del IDE	2%
(=) IDE que la institución financiera retendrá en julio de 2008	\$ 760

II.7.7. LOS REGLAMENTOS

La facultad reglamentaria deriva de la fracción I del artículo 89 constitucional, que autoriza al titular del poder ejecutivo, a promulgar y publicar las leyes proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Gabino Fraga explica el concepto y ventajas del reglamento señalando: “El reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el poder ejecutivo en uso de una facultad propia que tiene por objeto facilitar la observancia de las leyes expedidas por el poder

ejecutivo”⁴⁸; afirma también que el reglamento completa en detalle las leyes para facilitar su ejecución.

Dice el Lic. Horacio Huresti Robledo que siendo de la competencia exclusiva de la Ley el que, quien, donde y cuando de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el “como” de estos sucesos⁴⁹.

Así los principales reglamentos a las leyes fiscales mexicanas son: Reglamento al Código Fiscal de la Federación, Reglamento del Impuesto sobre la Renta, Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y otros más que por no haberse tratado en el presente trabajo, no se mencionan, pero que aparecen en los compendios de leyes reglamentos y otras disposiciones conexas sobre materia fiscal.

II.7.8. LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN

En el año de 1947, en la tercera Convención Nacional Fiscal, se concibió la idea de instaurar el sistema de coordinación fiscal, que dio inicio con los convenios para administrar el impuesto sobre ingresos mercantiles.

Los convenios actuales tienen reglas similares, siendo celebrados entre el Gobierno Federal y los gobiernos estatales, representados por el Secretario de Hacienda y el Gobernador del Estado correspondiente, señalándose como fundamento jurídico los artículos 25, 26 y 116 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 31 fracciones II, XI, XIV, XV y XXV de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 6° fracción XVIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en relación con los artículos 13, 14 y 15 de la Ley de Coordinación Fiscal.

El artículo 116 fracción VI constitucional, dispone que la Federación y los Estados podrán convenir para que estos asuman funciones de aquella, como las fiscales, al establecer: “ La Federación y los Estados, en los términos de ley, podrán asumir la asunción por parte de estos del ejercicio de sus funciones, la ejecución y operación de obras y la prestación de servicios públicos, cuando el desarrollo económico y social lo haga necesario”. De esa forma, para ser efectiva la facultad referida, el Congreso de la Unión, en

⁴⁸ Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Cit. Págs, 104 y 105.

⁴⁹ Huresti Robledo Horacio. Los Impuestos en México. Pag. 106. Taxx Editores Unidos, S.A. de C. V. México, D. F.

apoyo de la facultad implícita que el concede la fracción XXX del propio artículo 73, puede expedir la Ley de Coordinación Fiscal.

Así el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Gobiernos de los Estados que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones del Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades o de los municipios, cuando así se pacte expresamente.

II.7.9. LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL

De conformidad con las facultades que la Constitución otorga al Poder Ejecutivo Federal, en la aplicación de leyes y reglamentos impositivos, dicha autoridad expedía circulares donde se exponían los criterios que los servidores públicos debían acatar. Tomando en consideración que antes de la creación de las administraciones fiscales regionales en 1972, existían las direcciones de impuestos interiores, impuestos sobre ingresos mercantiles, impuesto sobre la renta y la de auditoría fiscal y dada la gran cantidad de leyes impositivas existentes las circulares impedían, por su número, cualquier intento de codificación. Tal situación generaba inseguridad no solo entre los contribuyentes, sino entre los mismos servidores públicos por el desconocimiento de tales instrucciones internas, cuyo incumplimiento podía generar actos sancionatorios o disciplinarios, por lo que se tomó la decisión de dejarlas sin efecto, expidiendo una resolución general que con el tiempo de denominó “Resolución Miscelánea Fiscal”, que tubo por objeto agrupar los criterios contenidos en las circulares, expidiéndose la primera por el Secretario de Hacienda y Crédito Público el 10 de marzo de 1980 y hasta la fecha se siguen publicando, teniendo como función sustituir o complementar reglas previstas en las leyes impositivas y en sus reglamentos.

Dice Horacio Uresti Robledo⁵⁰ con toda razón que la materia impositiva es vasta y compleja, además de que cada año, en el mes de diciembre se complica más, cuando se presentan nuevas incógnitas por las impredecibles propuestas de los legisladores y del fisco, que expiden con puntualidad la prolífica ley anual, que reproduce notablemente las obligaciones tributarias existentes hasta ese momento, que reforma, adiciona y deroga todo tipo de

⁵⁰ Lic, Horacio Uresti Robledo. Los Impuestos en México. Tax Editores Unidos, S-A. De C. V. 2007.

disposiciones fiscales y que es popularmente conocida como la ley miscelánea, para referirse al indigerible mamotreto o librito muy abultado llamado resolución miscelánea fiscal. Así se crean, derogan o modifican disposiciones legales en actitud condenatoria del pasado y muy pronto, al paso de los días, se deshacen sus buenos propósitos, porque al año siguiente se insiste en reformar las disposiciones equivocadas y de nuevo a volver a recorrer el mismo ciclo vicioso (y eso que desde hace varios años estamos simplificando trámites oficiales con la reforma administrativa).

El régimen jurídico comenta Uresti, cambia con frecuencia, ya que las normas evolucionan por la incesante e infatigable actividad legislativa, a veces con justificación, como en el caso en que se busca mejorar el aparato fiscalizador y establecer efectivas facultades para el combate a la perniciosa evasión o cuando se pretende un tratamiento fiscal más justo pero en otros casos, muy numerosos por cierto, injustificadamente se modifican las reglas, haciendo más difícil cada vez de entender el terreno fiscal aún para los propios profesionales de esta especialidad y más todavía para la masa contribuyente.

Para este año fiscal de 2008, no sólo se publicó la acostumbrada resolución miscelánea, sino que posteriormente con fechas 30 de mayo, 27 de junio y 4 de agosto, se publicaron en el DOF tremendas modificaciones a la misma, que prácticamente la sustituyen en su contenido, con reglas para realizar los trámites ante la autoridad hacendaría con relación al Código Fiscal de la Federación, y las leyes del ISR, IVA, IEPS, IETU y automóviles nuevos; con asuntos referentes a devoluciones, compensaciones, registros de contribuyentes, consultas, avisos, registro de contadores dictaminadores, declaraciones y otros, hasta hacer un total de 199 trámites; siguiendo con esta línea del 30 del mayo al 4 de agosto se modificaron otros 62, lo que demuestra la falta de permanencia de las disposiciones fiscales, impidiendo que los contribuyentes cumplan en tiempo, monto y forma con sus obligaciones tributarias, en un entorno en que priva la confusión fiscal ante tantas leyes, reglas y cambios.

II.7.10. LAS FUENTES IMPOSITIVAS Y SU DISTRIBUCIÓN

Dice Alfonso Cortina Gutiérrez⁵¹ que desde 1824 el federalismo ha sido en México un mito político y social del que a más de siglo y medio de distancia quedan rastros claramente visibles.

En las últimas seis décadas, se ha venido acentuando la pérdida de soberanía impositiva de los Estados motivada por tres factores: En primer lugar, por el derecho a percibir parte del rendimiento de las contribuciones previstas en el inciso 5 de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional; en segundo término por la renuncia a la facultad de establecer contribuciones, propiciada por el sistema de coordinación fiscal, mediante el cual los Estados aceptan derogar o suspender la aplicación de la ley impositiva local para que subsista exclusivamente la federal y percibir parte de lo recaudado, aparentemente con poco desgaste político y trabajo; por último, por la aprobación casi continua de reformas constitucionales para asignar fuentes de imposición a favor de la Federación. Estas realidades han acentuado un centralismo disfrazado de aparente federalismo, en el que el Gobierno Federal, contrario a lo que se publicita, ha ido acaparando funciones y fuentes de imposición, incrementando desmesuradamente su presupuesto de ingresos y el aparato administrativo del Poder Ejecutivo, propiciando que los presupuestos de egresos locales se condicionen casi exclusivamente, al probable monto de las participaciones federales, cuya cuantificación depende de injustas reglas previstas en la ley ordinaria y a veces de la discrecionalidad de la autoridad federal. Cosa similar sucede con los municipios, que despreocupados adoptan la cómoda posición de recibir lo ajeno sin esfuerzo alguno.⁵²

Así los presupuestos estatales y municipales, prácticamente forman parte del Presupuesto Federal. Para apreciar la magnitud de esta situación, a continuación se citan los **ingresos de los Estados** por concepto de la recaudación de sus propios impuestos y la participación que les entrega la federación, así como el porcentaje de unos y otros en relación con el presupuesto total de las Entidades Federativas en miles de pesos, en los ejercicios fiscales citados, según información del INEGI.

⁵¹ Cortina Gutiérrez Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Editorial Porrúa S.A., 1ª Edición, México 1977.

⁵² Huresti Robledo Horacio. Los Impuestos en México. Taxx Editores Unidos, S. A. de C. V. México, D. F. 2007.

Tabla II.7.10.1. Porcentajes de Participación Federal e Ingresos Propios en los Presupuestos Estatales.

	1992	%	1993	%	1994	%	1995	%
I.P.	1'584,250	5.90	1'811,518	5.72	2'028,854	5.55	2'385,840	5.42
P.F.	25'262,520	94.10	29'866,000	94.28	34'510,778	94.45	41'665,875	94.58
Tot.	26'846,770	100.00	31'677,518	100.00	36'539,632	100.00	44'051,715	100.00
	1996	%	1997	%	1998	%	1999	%
I.P.	3'239,804	4.98	4'316,514	5.18	5'470,148	5.39	7'037,315	5.57
P.F.	61'786,407	95.02	78'987,518	94.82	96'074,972	94.61	119'240,991	94.43
Tot.	65'026,211	100.00	83'304,032	100.00	101'545,120	100.00	126'278,306	100.00

Fuente: INEGI.

Tabla II.7.10.2. Porcentajes de Participación Federal e Ingresos Propios en los Presupuestos Municipales.

	1992	%	1993	%	1994	%	1995	%
Imp.	2'599,504	29.87	3'081,610	30.71	3'253,475	27.80	3'485,027	26.06
Part.	6'104,291	70.13	6'953,327	69.29	8'448,795	72.20	9'889,744	73.94
Sum.	8'703,795	100.00	10'034,937	100.00	11'702,270	100.00	13'374,771	100.00
	1996	%	1997	%	1998	%	1999	%
Imp.	3'924,334	21.70	4'696,138	19.80	5'645,262	17.86	6'584,117	16.33
Part.	14'157,807	78.30	19'018,153	80.20	25,964,895	82.14	33'731,964	83.67
Sum.	18'082,141	100.00	23'714,291	100.00	31'610,157	100.00	40'316,081	100.00

Fuente: INEGI.

Esta situación ha sido provocada por un deficiente sistema de distribución fiscal que se remonta como hemos visto, hasta los orígenes de nuestra legislación en la Constitución de 1824, sin que ninguna de las siguientes leyes fundamentales que hemos tenido, haya establecido un esquema armónico de reparto de fuentes del impuesto.

Dice Margáin Manautou que “constitucionalmente las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la

Federación y las segundas pueden concurrir a gravarlas simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.”⁵³

La Constitución que nos rige actualmente aprobada en 1917, omitió la distribución de la fuentes impositivas e incluso no asignó a la Federación las necesarias para cubrir su presupuesto de egresos, como tampoco precisó las de los municipios, que quedaron a merced de las legislaturas locales. El artículo 73 fracción VII solamente establece que es facultad del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, sin precisar cuales; es hasta el 24 de octubre de 1942 cuando, en el diario oficial de la federación, se publica la reforma al artículo citado, estableciendo varias fuentes de imposición exclusivas para el congreso de la unión, que fueron facultades para establecer contribuciones sobre: comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales, instituciones de crédito y sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; así mismo contribuciones especiales sobre: energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y en 1949 se agregó el de producción y consumo de cerveza. A través del tiempo se han ido aumentando esas fuentes de imposición Federales.

Desde la primera Constitución Mexicana se estableció claramente el contenido del artículo 124, en el sentido de que en materia de impuestos lo no otorgado a la federación se entiende reservado a los Estados, por lo que constitucionalmente no existe la posibilidad de que los Estados graven con las mismas contribuciones que la Federación, pero sí existe la forma de que el Congreso de la Unión, además de sus fuentes exclusivas grave cualquier materia, incluso en concurrencia con los Estados, en virtud de las amplísimas facultades que le concede la Constitución para satisfacer el presupuesto de egresos a través de la Ley de Ingresos de la Federación.

⁵³ Margáin Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario, citado anteriormente en este trabajo. Pag. 235.

II.7.11. LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

El Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, decreta cada año en el último periodo de sesiones, la Ley de Ingresos de la Federación, que mediante su aplicación provee de recursos económicos anualmente al Gobierno Federal y como hemos visto también en forma indirecta a los Gobiernos Estatales y Municipales, ante como hemos visto, la evidente incapacidad de estos dos últimos, para recaudar los recursos necesarios para proveer sus respectivos Presupuestos de Egresos.

La iniciativa de Ley la elabora el Ejecutivo y la envía al congreso para su discusión y en su caso aprobación, el número de capítulos que contiene, es variable, el primer capítulo por lo general se refiere a los ingresos que percibirá la Federación durante el ejercicio y al endeudamiento público.

En el artículo 1° se definen los ingresos probables provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas, que se generan por el cobro de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y otros a los contribuyentes, a continuación enumeramos todos sus componentes actuales, más los que de acuerdo con la ley tiene derecho a imponer el Gobierno Federal, tales son:

INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL

IMPUESTOS

Impuesto Sobre la Renta. Impuesto Especial de Tasa Única. Impuesto al Valor Agregado. Impuesto a Depósitos en Efectivo.

Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios: a gasolinas, diesel para combustión automotriz, bebidas con contenido alcohólico, cerveza, bebidas refrescantes, tabacos labrados, aguas, refrescos y sus concentrados.

Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. Impuesto sobre automóviles nuevos.

Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

Impuesto a los rendimientos petroleros.

Impuestos al comercio exterior.

Impuestos la importación.

Impuestos la exportación.

Accesorios.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Contribución de mejoras de obras públicas de infraestructura hidráulica.

DERECHOS

por servicios que presta el estado en funciones de derecho público:

Secretaría de Gobernación.

Secretaría de Relaciones Exteriores.

Secretaría de la Defensa Nacional.

Secretaría de Marina.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

Secretaría de la Función Pública.

Secretaría de Energía.

Secretaría de Economía.

Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.

Secretaría de Comunicaciones y Transportes.

Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

Secretaría de Educación Pública.

Secretaría de Salud.

Secretaría de Trabajo y Previsión Social.

Secretaría de Turismo.

Secretaría de Seguridad Pública.

Secretaría de Gobernación.

Secretaría de Relaciones Exteriores.

Secretaría de la Defensa Nacional.

Secretaría de Marina.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

Secretaría de la Función Pública.

Secretaría de Energía.

Secretaría de Economía.

Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.

Secretaría de Comunicaciones y Transportes.

Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

Secretaría de Educación Pública.

Secretaría de Salud.

Secretaría de Trabajo y Previsión Social.

Secretaría de Turismo.

Secretaría de Seguridad Pública.

POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Secretaría de la Función Pública.

Secretaría de Economía.

Secretaría de comunicaciones y transportes.

Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.

Secretaría de Trabajo y Previsión Social.

DERECHO A LOS HIDROCARBUROS

Derecho ordinario sobre hidrocarburos.

Derecho sobre hidrocarburos para el fondo de estabilización.

Derecho extraordinario sobre exportación de petróleo crudo.

Derecho para el fondo de investigación científica y tecnológica en materia de energía.

Derecho para la fiscalización petrolera.

Derecho adicional.

CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN O DE PAGO.

PRODUCTOS

Por los servicios que no corresponden a funciones de derecho público derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público:

Explotación de tierras y aguas.

Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.

Enajenación de bienes: Muebles. Inmuebles.

Intereses de valores, créditos y bonos.

Utilidades: De organismos descentralizados y empresas de participación estatal. De la Lotería Nacional para la asistencia pública. De pronósticos para la asistencia pública. Otras. Otros.

APROVECHAMIENTOS

Multas.

Indemnizaciones.

Reintegros.

Sostenimiento de escuelas Artículo 123.

Servicio de vigilancia forestal.

Otros.

Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.

Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales, sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la federación.

Participación en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donación expedidas de acuerdo con la Federación.

Aportaciones de los Estados, municipios y particulares para el servicio escolar federalizado.

Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.

Cooperación de los Gobiernos de Estados, Municipios y particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.

5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.

Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.

Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.

Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.

Aportaciones de contratistas de obras públicas.

Destinados al fondo para el desarrollo forestal

Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.

De las reservas nacionales forestales

Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y agropecuarias.

OTROS CONCEPTOS

Cuotas compensatorias.

Hospitales Militares.

Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor.

Recuperaciones de capital: Fondos entregados en fideicomiso, a favor de

entidades federativas y empresas públicas. Fondos entregados en fideicomiso, a favor de empresas privadas y a particulares.

Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.

Desincorporaciones.

Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del fisco federal.

Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios.

Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras

No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.

Remanente de operación del Banco de México. Utilidades de recompra de deuda. Rendimiento mínimo garantizado.

INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS

Ingresos propios de organismos y empresas.

Petróleos Mexicanos.

Comisión Federal de Electricidad.

Luz y Fuerza del Centro.

Instituto Mexicano del Seguro Social.

Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.

Otros ingresos de empresas de participación estatal.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.

Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.

Cuotas del sistema de ahorro para el retiro a cargo de los patrones.

Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los trabajadores a cargo de los citados trabajadores.

Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS.

Endeudamiento neto del Gobierno Federal: Interno. Externo.

Otros financiamientos: Diferimiento de pagos. Otros.

SUPERÁVIT DE ORGANISMOS Y EMPRESAS DE CONTROL

PRESUPUESTARIO: directo (se resta).

El resto de los conceptos que contiene la Ley se refiere a disposiciones administrativas, autorizaciones de endeudamiento (en su caso), diversas autorizaciones al Gobierno Federal, ampliación de los detalles de los conceptos, reglamentaciones, reglas para la aplicación de estímulos fiscales, establecimiento o ampliación de facultades y obligaciones a las autoridades fiscales, requisitos para la información estadística, estimaciones de ingreso-gasto y balances de las autoridades fiscales al Congreso, requisitos para otorgar estímulos fiscales, informes de juicios ganados y perdidos por el Gobierno Federal en materia fiscal, requerimiento de estudios sobre el diagnóstico de las haciendas públicas por parte de la SHCP y finalmente la Ley de Ingresos de un ejercicio anual cierra con un número variable de artículos transitorios de contenido muy diverso, según el momento político y económico del país.

El pasado 13 de diciembre de 2007, la SHCP dio conocer en el Diario Oficial de la Federación el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2008, el cual entró en vigor el 1° de enero del presente año.

El gasto neto total previsto en el presupuesto es por la cantidad de \$ 2'569'450'200'000 y corresponde al total de los ingresos aprobados en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2008, causando a la Sociedad Mexicana gran expectación y comentarios, por ser el que inaugura la llamada Reforma Fiscal Calderonista, en la que se ponen en práctica la Ley del Impuesto Especial de Tasa Única y la del Impuesto a Depósitos en Efectivo, eliminándose el controvertido Impuesto al Activo, entre otros cambios.

CAPITULO III

LAS PLUSVALÍAS

A la propiedad raíz se asocian cualidades relacionadas con la provisión de seguridad y protección física de la especie humana, que la hacen por esos y otros motivos, valiosa y codiciada, reconociéndose como uno de los factores de la producción más destacados.

Como consecuencia del proceso de urbanización la propiedad raíz o inmobiliaria experimenta continuas valorizaciones en su precio debido a diversos cambios, generalmente incrementos positivos, que benefician a los propietarios pero también en diferentes formas a la comunidad y al Estado.

El término plusvalía según la Real Academia de la Lengua Española, se define en forma simple con dos palabras: “mayor valía”; sin embargo determinarla en un sujeto supone un juicio de comparación en condiciones dadas de tiempo o de espacio, fijando la atención en las variables que lo afectan, apreciando analogías y diferencias para discernir en cual de las situaciones comparadas existe mayor valor. Ello ha permitido aplicar este concepto con interpretaciones a veces particulares, en disciplinas muy diversas como vimos al inicio del presente trabajo, cuando mencionamos el concepto de plusvalía de Carlos Marx.

Actualmente Plusvalía es un concepto económico con varios significados. Por un lado, designa un incremento de valor generado y obtenido como consecuencia de una operación económica como lo es la bursátil o la inmobiliaria, que es la que en esta tesis nos ocupa. Una segunda definición de plusvalía correspondería al incremento de valor creado en un bien o derecho cuando se realiza una transmisión en la propiedad de alguno de ellos.

Se considera también la plusvalía, como el pago al propietario de un factor de la producción (como trabajo o energía), de una cantidad inferior al valor del producto, que corresponde al pago por el uso de estos bienes materiales, siendo normalmente considerado como un suministro fijo, no casual, para los fines específicos por los que se realiza su manipulación.

Las rentas urbanas de la tierra, es decir las utilidades que rinde el suelo de la ciudad, se diferencian de las rurales en cuanto a que su producto, o sea el espacio construido permanece atado a ella en el proceso de consumo, es decir

en el uso, de esta manera en lo rural solo hay rentas ligadas al proceso de producción, mientras que en lo urbano hay rentas de producción y de consumo.

Las rentas inmobiliarias urbanas de consumo, es decir por uso, son atractivas porque experimentan considerables aumentos, no obstante que la base, o sea el precio de los terrenos, no es fija, por el contrario, es común que cambie constantemente con movimientos generalmente ascendentes.

Esos movimientos están asociados a dos cambios: El del uso del suelo y el de la densidad, mismos que son propiciados por el libre juego de las fuerzas del mercado o por el Estado mediante reglamentación o realización de obra pública.

Para algunos en la actualidad el concepto de incrementos de valor se refiere a las diferencias de valorización experimentadas por los terrenos en diversas etapas del proceso de urbanización, mientras que plusvalías se refiere exclusivamente a los incrementos del valor de la tierra derivados de la actuación pública

III.1. REFERENTES EN PAISES DIVERSOS

Analizaremos la propuesta de distribución de plusvalías vigente en los países que se mencionan a continuación, a efecto de conocer un mecanismo alternativo distinto al cobro de contribuciones prediales que se realiza en el nuestro. Esta modalidad de participación impositiva del Estado, tenemos noticias que se viene realizando actualmente en España, Venezuela, Colombia, Chile Argentina y Brasil, siendo promovida en su implementación por la organización Norteamericana Lincoln-Institute of Land Policy.

Como se ha esbozado en el Capítulo I Introducción, del presente trabajo, en algunos países se ha iniciado la implantación de la práctica de que el Estado, cobre por las plusvalías, o sea los mayores valores o incrementos generados a la tierra urbana, derivados de decisiones gubernamentales, habiendo quienes teniendo a México en la mira, pretenden trasladar este enfoque a nuestra Nación, ya de por sí abrumada, como hemos visto hasta aquí, por las cuantiosas y desiguales cargas tributarias, por lo que resulta en consecuencia un tema de interés general, cuyo análisis se base en el conocimiento de causa que proporciona un trabajo de investigación racional y que finalmente

alimente nuestra capacidad propositiva, toda vez que desafortunadamente el nivel de participación social en México, hasta últimamente a comenzado a manifestarse.

Veamos ahora como han manifestado algunos de esos países su inquietud respecto a un impuesto a las plusvalías inmobiliarias.

España.- Los ibéricos consideran la plusvalía como un impuesto municipal que recae sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, no los rústicos, la contribución se manifiesta en el momento en que se produce una alteración patrimonial del predio, es decir, cuando cambia su titularidad a través de una transmisión (compraventa, sesión, permuta, donación o herencia) o bien, cuando se constituye o transmite un derecho real de goce limitativo de dominio sobre el mismo (como usufructo, derecho de superficie y otros menos habituales). En ese país la plusvalía está regulada en la Ley 39/1988 de Haciendas Locales, en la que se establece como un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos. Esta norma obliga al pago del impuesto al vendedor, es decir, no permite traspasar esta obligación al comprador. Así la recuperación de plusvalías, consiste en la adjudicación gubernamental de una parte de aquellos incrementos del valor de la tierra atribuibles a esfuerzos de la comunidad, para convertirlos en ingresos públicos. Estos recursos formalmente y como compromiso de los gobiernos, tienen como destino la construcción de equipamientos e infraestructura urbana.

Argentina, según decir de los representantes del Movimiento Campesino de Córdoba, en el marco del III Foro Social realizado en Colombia, en el primer evento cuyo tema fue acerca de identidades culturales y patrimoniales naturales, presentaron una propuesta de varios municipios de retomar el rol del Estado en la regulación del suelo urbano, indicándose que el Urbanismo es una función pública y que por lo tanto debe el Estado a nombre de la comunidad, recuperar las plusvalías generadas por la acción urbanística que realiza, implicando esta determinación, distribuir las ganancias del enriquecimiento del suelo; justificando esta propuesta en que los sectores con mayores recursos, tienen mayor acceso a la información privilegiada sobre los proyectos de inversión que realiza el Estado en infraestructura, por lo que adquieren terrenos a precios muy bajos, especulando y reteniéndolos hasta que las obras de mejoramiento urbano elevan su precio, construyendo y posteriormente vendiendo los inmuebles a precios de mercado, incluso al mismo Estado, obteniendo escandalosas ganancias con lo que es un producto

de la inversión pública. En la reunión que se cita en el párrafo anterior, comentaron los del movimiento: “Diariamente nos levantamos pensando como frenar los desalojos que se vienen; si bien se dictan leyes que supuestamente nos benefician, hasta ahora ninguna se lleva a la práctica, con lo cual la expropiación de tierras que nos pertenecen ancestralmente, sigue avanzando sin que nadie frene a los empresarios que buscan nuevas tierras por la expansión en la frontera agrícola”. Mientras tanto los investigadores de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de **Rosario** de ese país, realizan el primer estudio sobre el funcionamiento del mercado de suelo en Rosario, con el objeto de determinar las variables que inciden en la valorización de las tierras urbanas y la formación de los precios, con objeto de tener elementos para diseñar e implementar políticas de captación de las llamadas plusvalías urbanas, es decir el incremento de valor que generan las inversiones públicas y los cambios de regulación sobre inmuebles privados.

Colombia.-En el marco del III Foro Social realizado en ese País, cuyo tema fue acerca de identidades culturales y patrimoniales naturales, la Federación Nacional de Organizaciones de Vivienda Popular Colombiana, presentó la propuesta de varios municipios de extender la presencia del Estado, o sea continuar lo iniciado en esa nación, en la regulación del suelo urbano, indicándose que el Urbanismo es una función pública y que por lo tanto debe el Estado a nombre de la comunidad, continuar recuperando las plusvalías generadas por la acción urbanística que realiza. Para hacer frente a esta realidad, en **Bogotá Colombia** se implementó, como se sabe, un impuesto a la plusvalía urbana con la finalidad de recuperar lo invertido en obra pública para el mejoramiento del suelo urbano, siendo el objetivo buscado que con los recursos recuperados se ejecuten políticas de inclusión social que garanticen el acceso equitativo de todos los sectores sociales al suelo urbanizado; reconociéndose en dicha reunión que dicha propuesta a nivel general no ha sido fácil llevarla a cabo en su país, porque se toca algo que está muy inserto culturalmente en toda la región: Que en la propiedad privada se puede hacer lo que se quiera; lo anteriormente propuesto implica por ello una gran batalla cultural que está compuesta por varios elementos, la lucha desde el marco de Derechos Humanos, la concepción de que el hábitat es una producción social y colectiva y una gestión democrática de las políticas públicas, es decir, con la participación de las organizaciones sociales.

En dicho foro se informó que en Colombia se dictó la **Ley de Reforma Urbana** que contiene normativas completas sobre el tema de la plusvalía urbana; pero que con un centro de ciudad rico y una periferia pobre, el

problema es fundamentalmente político económico, producto del neoliberalismo dominante, ya que no se tiene una política urbanística de inclusión social; de la citada Ley destaca el contenido del Artículo 106 que establece la contribución de desarrollo municipal a cargo de los propietarios o poseedores de aquellos predios o inmuebles urbanos o suburbanos, cuyo terreno adquiere una plusvalía como consecuencia del esfuerzo social o estatal. Dicha contribución tiene carácter nacional. Esta contribución será obligatoria para los municipios con más de 10,000 habitantes, pero puede hacerse extensiva a los de menor número, en concordancia con las razones expuestas.

Es así como en Colombia y Argentina en Latinoamérica y España en el viejo Continente, se piensa que el Estado debe de recuperar para la colectividad parte de los mayores valores que adquieren los terrenos en razón de obras públicas y de cambios en la reglamentación del uso del suelo y densidades, a través de herramientas legales, como lo son las Leyes de Contribuciones de Mejoras, las Operaciones Interligadas en Brasil, sumándose Chile con su Ley las Concesiones Urbanas. Estas herramientas son instrumentos legítimamente reconocidos por dichas naciones, como instrumentos de captura por el sector público, de una parte de los incrementos del valor de la renta, es decir de la utilidad o beneficio que producen los predios a los inversionistas inmobiliarios, con loables fines redistributivos⁵⁴ por parte de sus Gobiernos Nacionales, en un esquema que constitucionalmente en México llamamos justicia social.

Los gobiernos de los países referidos sostienen que las plusvalías en las ciudades latinoamericanas se vienen aprovechando por empresarios de ortodoxia neoliberal que explotan el fenómeno del crecimiento urbano directamente relacionado con la globalización, maximizando la plusvalía urbana como oportunidad económica de ilimitadas utilidades, criterio que se ha generalizado entre inversionistas, que consideran que son las iniciativas privadas las que tienen la capacidad para incentivar el crecimiento y la modernización del desarrollo urbano, sin embargo esta es una visión de intereses, que pretende ignorar una realidad social, que produce en el mayor número de los casos, una estructura urbana segregada que polariza el desarrollo conveniente en solo ciertos sectores de las áreas metropolitanas, generándose una estratificación social, en el que abunda la población que se

⁵⁴ Nidia María Barreto Cruz. Contribución por Plusvalía. Universidad Externado de Colombia. 2003. págs. 13,14 y 15.

confina de acuerdo a sus ingresos, en un bien delimitado territorio carente de servicios y equipamiento.

En sus legislaciones respectivas, los instrumentos de recuperación de plusvalías en dichos países, son herramientas tributarias, que emplean los Estados para captar los incrementos en el valor de la tierra urbana originados por el esfuerzo de la sociedad; dentro de este planteamiento se distinguen dos casos: a) aquellas diferencias de valorización experimentadas por los predios que se ven afectados por diversas etapas del proceso de urbanización en sí mismo, o sea sin intervención directa del Estado y b) el concepto de plusvalía que hace referencia a los incrementos del valor de la tierra derivados de la actuación pública, ya sea a través de inversiones en infraestructura o de decisiones reglamentarias sobre el uso del suelo, este último caso es al que se refiere la legislación de plusvalías.

El director del Instituto Lincoln para América Latina y el Caribe, partícipe de la investigación previa a la iniciativa del decreto de ley vigente en Colombia, explica que “la plusvalía urbana es simplemente el incremento del valor del suelo que resulta de acciones que son ajenas al propietario”. Por ejemplo, cuando “el Estado hace una inversión pública o un cambio en la normativa que valoriza el suelo”. “Esa intervención es un regalo que la colectividad le hace al propietario del inmueble, por lo tanto, parte de ese regalo debe retornar para ser usada en beneficio de la colectividad misma, y ayudar a financiar el desarrollo urbano”. La captación de esa plusvalía se realiza fundamentalmente a través de las herramientas fiscales, como el aumento a la tasa general de inmuebles y la contribución por mejoras o gravámenes vinculados a los cambios de regulaciones urbanas que se realizan para promover un desarrollo privado. El diseño de herramientas para capturar este incremento del valor, es uno de las misiones de la intervención estatal en el mercado de suelos. El otro es impulsar políticas que faciliten el acceso al suelo de los sectores de menores recursos, agregando el declarante: “Un programa de esta naturaleza apunta por un lado a compartir los beneficios del desarrollo urbano, porque los costos ya están distribuidos desde el momento que las inversiones se hacen con impuestos que pagan todos”. Pero esta “Política de captación de plusvalía” busca también el “efecto de bajar los precios”, para contribuir así al grave problema habitacional que padecen las ciudades, ya que se trabaja en una política que mejore la oferta de suelo urbanizado en beneficio de los sectores de menores ingresos.

Al respecto Jaime Silva Herrera⁵⁵, afirma que los municipios en esos países, desarrollan una amplia gama de políticas fiscales o regulatorias inspiradas en la filosofía de que el incremento en el valor de la tierra, debe ser utilizado en beneficio de la comunidad, mediante la aplicación del Impuesto a la Plusvalía de carácter municipal, con tal motivo explica un proceso que contiene tres partes, en la primera de las cuales consigna los instrumentos de captura de plusvalías; en una segunda se presenta un doble juego de la participación en plusvalía, por un lado como instrumento importante de políticas de ordenamiento territorial y por otro como un recurso fiscal llamado a tener una importancia creciente, especialmente en las ciudades intermedias y mayores, haciéndose énfasis en el sentido de interpretar la captación generada por este concepto, como un poderoso recurso que desalienta al menos en parte, la indebida especulación de los suelos urbanos, en detrimento de la eficiencia de los inversionistas y de la capacidad adquisitiva de los demandantes y como herramienta para asegurar el adecuado disfrute del espacio público para todos los ciudadanos, lo cual se relaciona con el cumplimiento de la función social y ambiental de la propiedad, sin perjuicio de su función como instrumento equitativo de reparto de cargas y beneficios, generados por el proceso de urbanización; en la tercera parte de su análisis hace las siguientes recomendaciones para conseguir el objetivo final: En la aplicación del gravamen se identifican *tres actores* fundamentales: *El municipio, el valuador y los propietarios* de los predios, mismos que realizan las siguientes funciones: El primero la más importante del proceso y que es la expedición del *POT*, iniciales de *Plan de Ordenamiento Territorial*, que es el fundamento legal de la aplicación del gravamen, siendo al mismo tiempo el documento del que deriva el programa para la aplicación de las plusvalías; el segundo es la determinación y delimitación de las áreas objeto de dicha participación a través del plano de hechos generadores de plusvalía y tercero la elaboración de los avalúos correspondientes y la liquidación del gravamen. El valuador tiene que ser un profesional con experiencia en materia de valuación catastral y ordenamiento territorial y la función del propietario del predio, por solidaridad y propia conveniencia, será informarse del proceso y cubrir el compromiso impositivo oportunamente.

⁵⁵ Jaime Silva Herrera. Ing. Catastral y Geodesta, Experto en Planeación Urbana Regional. Instituto Geográfico Agustín Codazzi. Bogotá D.C., Colombia

III.2 EL CASO COLOMBIA

A principios de la década de 1990, dos ciudades colombianas, Bogotá y Cali, adoptaron reglamentos del uso de la tierra orientados a la expansión de la oferta de tierras para uso residencial. Bogotá abrió el mercado el acceso a una zona reservada en medio de la ciudad, llamada “El Salitre”, con el propósito de proveer servicios urbanos y establecer normas especiales para asegurar el desarrollo de viviendas para la población de bajos y medianos ingresos. Cali extendió su perímetro urbano para incluir un área de tierras pantanosas conocida como “La ciudadela Desepaz”, la cual necesitaba grandes inversiones en servicios públicos. La ciudad planeaba suministrar los servicios básicos como incentivo para que su propio departamento de vivienda y los promotores privados construyeran viviendas para grupos de bajos ingresos. El simple anuncio de que las autoridades estaban a punto de promover desarrollos aumentó significativamente los precios de las tierras, estos casos de especulación, ocurren regularmente en las principales ciudades colombianas según afirma Fernando Rojas⁵⁶.

Conciente de lo anterior el gobierno nacional preparó una propuesta de ley para lograr que las ciudades aprovechen la mayor parte de los aumentos del precio de la tierra, que deriven de la ejecución de obra pública y de cambios de uso autorizados, que incluyen zonificación, variaciones de densidad o conversión del uso de la tierra de agrícola a urbana.

Así nació la Ley 388 de 1997, que creó en Colombia la participación en plusvalías, la cual en ese país se considera basada en el Derecho Público y legítimo de participar en la captación de los aumentos del valor de la tierra, generados por acciones administrativas que puedan producir ganancias sustanciales para el propietario de la tierra. No considera la Ley, que este instrumento sea un impuesto, ni tampoco una contribución o tarifa, sino un derecho de la comunidad a participar en los beneficios resultantes de las funciones gubernamentales, orientadas a mejorar el desarrollo urbano. Dicha ley cuenta con decretos que definen los parámetros generales para utilizar las plusvalías y las municipalidades determinan los procedimientos específicos para su aplicación.

⁵⁶ Rojas Fernando. Nueva Ley Colombiana Implementa la Captura de la Plusvalía (Land Lines Article). Publication Date: March 1998. Perspectivas Urbanas; Temas Críticos en Políticas del Suelo de América Latina. Capítulo 4.

A esta Ley de captura de aumentos de valor de las tierras, se le asignan funciones de planificación y de redistribución, reconociéndole los colombianos mecanismos reguladores del mercado y el carácter de fuente de ingresos de los fiscos locales.

La redistribución se logra al invertir los recursos generados por la recuperación en la población de niveles económicos bajos, no solo entregándoles en propiedad terrenos para vivienda, sino también en la dotación de infraestructura urbana, servicios y otros cambios, para integrar los asentamientos irregulares a la red urbana. La intervención a través de la aplicación de la Ley, en el mercado de la tierra se justifica por las características especulativas del negocio inmobiliario⁵⁷.

Dentro del contenido de la ley es interesante comentar que los artículos 2° y 30 narran lo que se considera la distribución equitativa de cargas y beneficios acarreadas por los procesos de apropiación, así como uso y transformación del territorio; el artículo 3° que estatuye la función pública del urbanismo y el 8° que define las acciones urbanísticas que en ejercicio de esta potestad puede ejecutar la administración municipal; el 13 dispone la definición de los procedimientos e instrumentos de gestión y actuación urbanística, requeridos para la administración y ejecución de políticas y decisiones adoptadas, así como los criterios generales para su conveniente aplicación, incluida la adopción de los instrumentos para financiar el desarrollo urbano, tales como la participación municipal o distrital en la plusvalía; el 15 especifica las acciones y actuaciones urbanísticas que los planes deberán contemplar y el numeral 2 de dicho artículo que se refiere a las normas urbanísticas generales, señalando que estas otorgan derechos e imponen obligaciones urbanísticas a los propietarios de los terrenos y sus constructores, conjuntamente con la especificación de los instrumentos que se emplearán para que contribuyan eficazmente a los objetivos de desarrollo urbano y sufragar los gastos que implica tal definición de derechos y obligaciones; en el artículo 19 sobre Planes Parciales se especifica que deberán incluirse los instrumentos, mediante los cuales se desarrollan y complementan las disposiciones de los planes de ordenamiento, para áreas determinadas del suelo urbano y para las áreas incluidas en el suelo de expansión urbana, además de las que deban desarrollarse mediante unidades de actuación urbanística, macroproyectos y otras actuaciones urbanas especiales, de acuerdo con las autorizaciones

⁵⁷ Yedra, Ortega. "Los Fines Extrafiscales del Impuesto". en AA.VV. Tratado de Derecho Tributario. Andrea Amatucci. Bogotá, Colombia. Editorial Temis. 2000.

emanadas de las normas urbanísticas generales. La definición de usos e intensidades de ocupación y construcción sobre el suelo; el trazado y las características del espacio urbano, las vías, las redes de servicios públicos y los equipamientos y vinculado a todo lo anterior, se exige la adopción de los instrumentos del manejo del suelo, entre los cuales se menciona la captación de plusvalías y el reparto de cargas y beneficios.

Cabe aclarar que cuando en esta ley se habla de captura de plusvalías, se está haciendo referencia a medidas fiscales o de otro tipo utilizadas por los gobiernos para identificar y asignar la parte de los aumentos del valor de la tierra atribuibles al esfuerzo comunitario, más que a las acciones de los propietarios. En Latinoamérica actualmente solo a estos aumentos en el valor de la tierra atribuidos a la acción gubernamental, se les llaman plusvalías y no a los que se obtienen por otros motivos, como los generados por el libre juego de las fuerzas del mercado, que tradicionalmente en otros países por ser aumentos de valor, se conocen también como plusvalías.

La recuperación de dichas plusvalías se realiza mediante recaudación pública en dinero mediante tributos o en hacienda, es decir en bienes como concesiones, contratos o terrenos.

Son hechos generadores de plusvalía para efectos de aplicación de la Ley, los que queden determinados en los Planes de Ordenamiento Territorial (POT) y en los instrumentos (los que en México conocemos como reglamentos) que los desarrollen, tales hechos generadores fueron definidos en el decreto 1599 de 1998 y se refieren a una nueva clasificación del suelo, cambio de uso o densidad y construcción de obra pública.

Los Planes de Ordenamiento Territorial o sus instrumentos o reglamentos, determinan las zonas o subzonas que serán beneficiadas y hacen referencia explícita a la plusvalía y su incidencia sobre las finanzas municipales, siendo adoptadas sus normas a través de acuerdos municipales y distritales, dichos planes no aplican a los propietarios de vivienda de interés social que se ubique en las zonas afectadas por los POT.

Tratándose del hecho generador de incorporación de suelo rural a urbano o suelo rural a suelo de expansión urbana o el de cambio de zonificación, es necesario que las autoridades municipales determinen los precios de mercado anteriores y posteriores a la normativa urbanística, en el primer caso deben

ser los de 30 días anteriores a la fecha de expedición del POT, los posteriores son los de referencia o de mercado a esa fecha.

La base gravable o efecto plusvalía es la diferencia entre los precios de referencia y los precios iniciales, debiendo hacerse los avalúos dentro del criterio de zona y subzona geoeconómica homogénea, siguiendo los lineamientos establecidos en el decreto 1599 de 1998 y la metodología para avalúos contenida en la resolución 762 de 1998, la base gravable se actualiza según el IPC al momento de la exigibilidad del crédito.

Las tarifas de la plusvalía podrán oscilar entre el 30 y el 40 % del efecto plusvalía. Los concejos municipales y distritales a iniciativa de los alcaldes, deberán adoptar mediante acuerdos las tarifas aplicables en sus respectivos territorios, el proyecto de decreto puede quedar dentro de los POT o en los acuerdos de carácter general que adopten la plusvalía, siendo posible establecer tarifas diferentes al interior de las zonas en razón al principio de equidad.

Como los municipios son los actores principales dentro del proceso de captación de plusvalía que se describen, deben proporcionar la información necesaria para la realización oportuna del estudio de valuación y su solicitud correspondiente, así como entregar la cartografía de la zona en estudio en escalas adecuadas, que lo son la 1:1000 y la 1:2000, con la calidad que requiere un plano de hechos generadores de plusvalía, sin omisiones ni deficiencias importantes para el objetivo buscado en los trabajos, pues esto será la base para que el valuador acepte esta encomienda, teniendo en consideración que el resultado obtenido puede ser objeto de responsabilidades profesionales y legales.

Los pasos a seguir para operar el proceso aplicativo de captación son los siguientes:

1. Comprobar que la solicitud de avalúo proveniente del alcalde, esté dentro de los términos de ley, como condición indispensable para el inicio de los trabajos.
2. Comprobar si la cartografía proporcionada cumple con los parámetros técnicos, para elaborar el plano de hechos generadores de plusvalía, donde se contengan los predios, que serán afectados por el gravamen, ya que del número de ellos dependerá el costo del proyecto.

3. Contratar suficiente número de valuadores, ya que la ley fija un plazo de 60 días hábiles para realizar el cálculo de los avalúos.
4. Se requiere la actualización previa de la información catastral, que refleje un amplio conocimiento de la zona en estudio.
5. Se deberán implementar programas especiales para agilizar la liquidación del monto de la participación.
6. Con objeto de evitar en todo lo posible las impugnaciones, se debe cubrir la parte jurídica de la notificación y divulgación del efecto plusvalía.
7. Inscribir los gravámenes en los folios correspondientes de matrícula inmobiliaria. Una vez expedido, notificado y debidamente divulgado el acto administrativo a través del cual se liquida la plusvalía, se pasa a la oficina de registro de instrumentos públicos, para que en un plazo no mayor de dos meses, inscriba en el folio de matrícula inmobiliaria de cada uno de los predios de las zonas correspondientes, la obligación de cancelar el monto de la participación en plusvalía.

La comunidad representada específicamente por los dueños de los predios que son susceptibles del gravamen, deberán estar pendientes de todo el proceso, especialmente en la parte de la difusión, para que en los casos de desacuerdo con el resultado, puedan acogerse a tiempo en el recurso que estipula la ley.

A manera de resumen y con la finalidad de hacer más objetiva la exposición anterior, de lo que sucede acerca de las plusvalías inmobiliarias en Colombia, que es paradigma de lo que está aconteciendo en los países mencionados en relación con el fenómeno del impuesto a las plusvalías, que ellos llaman participación, a continuación se presenta la *resolución N° 489 del 27 de julio del 2006, del Departamento Administrativo de Planeación Distrital de Bogotá D.C.*, por medio de la cual se liquida el efecto plusvalía causado en relación con el Plan Parcial Villa Mejía Tagaste objeto de dicha participación, en la cual se determina el monto de la participación en plusvalía de conformidad con las tarifas aprobadas por el Consejo Distrital:

**EL DIRECTOR ENCARGADO DEL DEPARTAMENTO
ADMINISTRATIVO DE PLANEACIÓN DISTRITAL**

En ejercicio de las competencias asignadas por el artículo 3 del Decreto 084 del 29 de marzo del 2004 y

CONSIDERANDO

Que por medio del acuerdo 118 de 2003, se establecieron las condiciones generales para la aplicación de la participación en plusvalías en Bogotá Distrito Capital contemplada en el artículo 82 de la Constitución Política de Colombia y en los artículos 73 y siguientes de la Ley 388 de 1997.

Que el inciso 2° del artículo 81 de la Ley 388 de 1997 establece que a partir de la fecha en que la Administración Municipal disponga de la liquidación del monto de la participación correspondiente a los inmuebles beneficiados con acciones urbanísticas generadoras de plusvalía, contará con un plazo máximo de treinta (30) días más cuarenta y cinco (45) días hábiles para expedir el acto administrativo que la determina y para notificarlo a los propietarios o poseedores, mediante tres avisos publicados en ediciones dominicales de periódicos de amplia circulación en el Distrito.

Que el trámite de cálculo y determinación del efecto plusvalía que efectuó el Departamento Administrativo de Catastro Distrital se realizó con base en el decreto 381 de noviembre 23 de 2004 de la Alcaldía Mayor de Bogotá por el cual se adopta el Plan Parcial denominado “Villa Mejía Tagaste” ubicado en la localidad de Kennedy con base en el Plan de Ordenamiento Territorial.

Que en concordancia con el Decreto 084 del 2004 en el informe técnico de liquidación del efecto plusvalía y el monto de participación en la misma realizado por el Departamento Administrativo de Planeación Distrital, se describe el procedimiento adelantado para el cálculo de efecto plusvalía para el cual se aplicó la metodología de zonas geoeconómicas homogéneas. Así mismo, este informe reseña el proceso de liquidación de la correspondiente participación adelantada para el inmueble en donde se determinó que hay lugar al efecto de plusvalía. Tal informe reposa en los archivos de la Subdirección de Gestión Urbanística del Departamento Administrativo de Planeación Distrital.

Que el estudio realizado determinó que en el Plan Parcial Villa Mejía Tagaste se genera el efecto de plusvalía ya que modifica la clasificación del suelo incorporándolo al suelo urbano, de conformidad con lo prescrito en el artículo 74 de la Ley 388 de 1997 y los artículos 468 a 471 del Decreto Distrital 619 de 2006.

Que la norma urbanística vigente antes de la adopción del decreto 381 de 23 de noviembre de 2004 de la Alcaldía Mayor de Bogotá era la correspondiente al acuerdo 6 de 1990 y sus decretos reglamentarios.

RESUELVE

ARTÍCULO 1. Determinar que el efecto plusvalía por metro cuadrado para el PLAN PARCIAL VILLA MEJÍA TAGASTE, es el indicado de manera general en el Cuadro número 1 que hace parte integral de la presente Resolución de conformidad con los avalúos y cálculos realizados por el Departamento Administrativo de Catastro Distrital.

Tabla III.1. Cuadro N° 1. Valores y plusvalía, Resolución 489. Departamento Administrativo de Planeación Distrital, Bogotá Colombia.

A VALOR m2 Acuerdo 6/90 23 de nov. 03	B VALOR m2 IDEXADO Acuerdo 6/90 23 nov. 04	C VALOR m2 POT 23 nov.04	C-B PLUSVALÍA m2 23 nov. 04
\$11,900.00	\$12,594.84	\$17,500.00	\$4,905.16

Fuente: Artículo 1 Resolución N° 489.

Moneda: Pesos colombianos.

ARTÍCULO 2. Determinar que el efecto plusvalía para el inmueble objeto de la acción urbanística señalada en los considerandos de esta Resolución es el indicado en el cuadro N° 1 en el cual el inmueble se encuentra identificado con dirección AK 86 11B 51, en la localidad de Kennedy identificado con matrícula inmobiliaria 50C –183773.

ARTÍCULO 3. Aplicar las tarifas adoptadas por el Concejo Distrital para determinar el monto de la participación en plusvalía por metro cuadrado, con base en el efecto de plusvalía de la siguiente manera: El 40% si la participación es declarada y pagada en el año 2005 y el 50% si la participación es declarada y pagada a partir del año 2006.

ARTÍCULO 4. Los montos del efecto plusvalía y de la participación en plusvalía que se liquidan de esta Resolución serán ajustados de acuerdo con la

variación de índice de precios al consumidor (IPC) de conformidad con el artículo 2 del Decreto 1788 de 2004 y el artículo 79, parágrafo 2 de la Ley 388 de 1997.

ARTÍCULO 5. Para fines de publicidad frente a terceros, una vez en firme la liquidación del efecto y del monto de la participación en plusvalía contenida en esta resolución, se ordenará su inscripción en el folio de matrícula inmobiliaria del inmueble objeto de la misma.

ARTÍCULO 6. El informe técnico respectivo que sirvió de base para la liquidación que se realiza mediante este acto administrativo, se encuentra a disposición de los particulares en las oficinas del Departamento Administrativo de Planeación Distrital.

ARTÍCULO 7. Contra esta Resolución procede exclusivamente el recurso de reposición de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 82 de la Ley 388 de 1997, en concordancia con los artículos 51 y 52 del Código Contencioso Administrativo.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Dado en Bogotá D.C. a 27 de julio de 2006.

Del estudio del presente capítulo, podemos desprender los comentarios siguientes:

No considera la Ley 388, que este instrumento sea un impuesto, ni tampoco una contribución o tarifa, sino un derecho de la comunidad a participar en los beneficios resultantes de las funciones gubernamentales, orientadas a mejorar el desarrollo urbano, se olvidan que impuesto es todo tributo o gravamen, cuya definición cuando es: “todo tributo en dinero o en hacienda que el Estado fija unilateralmente a todo aquel que se coloca bajo el hecho que la ley señala como generadora del crédito fiscal” y a su vez contribución es “una carga que se aporta a un gasto común particularmente a los gastos del Estado o de una colectividad pública”, por lo que no se comprende porque se simula la realidad al llamarle participación en plusvalías, que da a entender que las cantidades que pagan los propietarios de inmuebles por plusvalías son voluntarias, lo que a todas luces no es verdad, por lo que seguramente se trata de un manejo político para no provocar o silenciar la inconformidad por la

imposición un impuesto en un país de gran inestabilidad social como sabemos es en esta época Colombia.

Tal como está redactada la norma sobre la base gravable del hecho generador de mayor aprovechamiento, podemos concluir que es muy elevada y por tanto es una base confiscatoria que contraría el principio de equidad tributaria, que se cuida en México ya que desalienta la inversión privada e ignora la participación de las fuerzas del mercado en la generación de la plusvalía total, la que es descalificada desde su definición, ya que solamente considera hacedora de plusvalía la acción del Estado, lo que resulta falso, según la definición de este concepto consignada en el tercer párrafo de este capítulo, llamando la atención porque ese país se presume de democrático, no de filiación socialista como otros países de la región. Dentro de los cambios que es de justicia tributaria implementar a favor de los propietarios de los inmuebles mencionados, está el de promover que la tarifa se apegue más a la realidad de los contribuyentes colombianos, pues como hemos visto en la resolución 489, la tarifa de hecho es del 50% y solo en el caso de pago adelantado es del 40%, si dudamos de esto solo basta imaginar que en nuestra nación se implementara una ley similar y que fuéramos notificados de que se nos había fincado un crédito fiscal por el 50% de la plusvalía de nuestra propiedad, por las razones que fueran.

En el caso de la plusvalía por obra pública, el mayor valor corresponde a la valorización que experimentan los predios, sin limitación al costo de la obra, lo cual rompe con el principio de proporcionalidad tributaria, ya que sería más justo pagar en relación al costo de lo invertido por el gobierno, porque en las condiciones actuales cualquier obra puede ser un pretexto para aplicar el mayor valor a los predios afectados.

Siendo estrictos en el respeto al principio de legalidad tenemos que, en el análisis del procedimiento vigente de aplicación de la Ley 388, llegamos a la conclusión de que el nacimiento de la obligación individualizada de pagar la plusvalía, nace con los Planes de Ordenamiento Territorial, en cuanto a que con estos se realizan los hechos generadores. Pero en ese orden los acuerdos aplicativos son desarrollados al mismo tiempo que la promulgación de la legalidad de los tributos, lo cual es inconstitucional en Colombia y en nuestra Constitución en México, ya que ningún hecho generador de impuestos puede fincarse en un tiempo anterior a la ley o disposición tributaria que lo sustenta.

Finalmente es importante reflexionar que la realidad colombiana y la mexicana son diferentes, sobre todo en lo que respecta a su marco legal.

CAPITULO IV

DESARROLLO URBANO

IV.1 MARCO IMPOSITIVO INMOBILIARIO

de manera contundente, el 27 de septiembre de 1982, en el senado de la república se dijo: “es indudable que ha llegado el momento de revertir la tendencia centralizadora, confiriendo seguridad y mayores atribuciones al municipio para hacer efectivo el fortalecimiento de nuestro sistema federal.”⁵⁸ La fracción IV del artículo 115 constitucional señala que los municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones que establezcan las legislaturas de los Estados.

En el proyecto de constitución en 1916, con defectuosa construcción y tal vez errónea intención, se establecía en el citado artículo, que los municipios cobrarían los impuestos locales y municipales y que contribuirían a los gastos del Estado⁵⁹, pero finalmente el precepto fue aprobado en los siguientes términos: “II. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los estados, y que, en todo caso, serán las suficientes para atender sus necesidades.” Así los municipios quedaron en manos de los Congresos Locales que aprueban libremente sus contribuciones.

Fue hasta el año 1983 que la fracción II del citado artículo sufre una reforma, ubicándose en la fracción IV para quedar como sigue: “IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará 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 como base el cambio de valor de los inmuebles.

⁵⁸ Dictamen de la Cámara de Senadores sobre la reforma al Artículo 115 Constitucional, publicado el 27 de diciembre de 1982, hoja 6.

⁵⁹ Palavicini, Félix. Historia de la Constitución de 1917. Edición del autor, impresa en 1938, México 1938 Tomo II, pags. 507 y siguientes.

- b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la federación a los municipios con arreglo a las 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.”

Este cambio en la redacción del precepto constitucional, deja en claro que las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria corresponden a los Estados y que su traslación puede ser gravada en forma exclusiva por las legislaturas Estatales.

Sin embargo a 26 años de que se diera dicha reforma constitucional, los municipios ni son independientes ni son vigorosos, pues dependen al igual que los Estados de las participaciones federales, no lográndose el propósito de la independencia económica municipal. Por otro lado los recursos de la propiedad inmobiliaria, no en todos los casos son cuantiosos, debido a la heterogeneidad de los entes municipales que componen el País, de los cuales algunos son muy pequeños y numerosos, como los de las áreas rurales, donde la propiedad inmobiliaria es de reducido valor y de escasa comercialización y otros son urbanos o sea de mayor población y riqueza inmobiliaria, existiendo en ellos consecuentemente, una actividad más intensa en el mercado inmobiliario y que produce por lo tanto una mayor recaudación por este concepto.

De cualquier manera pensar que otorgando a los municipios gravámenes inmobiliarios, que no fueron todos como se verá en este capítulo, era suficiente para resolver sus problemas de dependencia económica fue una aberración y por el cómodo sistema de participaciones federales se renunció a los cambios pendientes, cuando hubiera sido más justo asignar a los municipios algunos de los gravámenes comprendidos en la Ley de Ingresos Federal o de plano todos los del marco inmobiliario, desde luego con las correspondientes funciones legales y administrativas que los sustentaran.

Así actualmente diversas leyes federales, estatales y municipales gravan la propiedad inmobiliaria, utilizándose el avalúo para el cálculo de las contribuciones derivadas de dos hechos jurídicos: La transmisión de la propiedad o la permanencia de la misma, clasificándose para tal afecto dichos pagos en la forma siguiente.

Contribuciones:

- I. Impuestos.
- II. Derechos.

A su vez estas obligaciones fiscales comprenden los siguientes conceptos:

I. Impuestos:

- 1. Predial.
- 2. Traslado de dominio.

II. Derechos:

- 1. Fraccionamientos (licencias).
- 2. Construcción.
- 3. Remodelación.
- 4. Autorización de condominios.
- 5. Uso de suelo.
- 6. Subdivisión y fusión.

IV.1.1. MARCO IMPOSITIVO INMOBILIARIO MUNICIPAL

Como ha quedado asentado en este trabajo, de conformidad con el artículo 115 constitucional los municipios están investidos de personalidad jurídica propia, manejan su patrimonio y perciben las contribuciones, incluyendo tasas adicionales que establecen los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, tales como: fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tienen como base el cambio de valor de los inmuebles, quedando comprendidas en ellas el impuestos predial y el de traslado de dominio y como derechos los pagos que se realizan por recibir los servicios que presta el municipio en el ramo inmobiliario por expedición de licencias de fraccionamientos, construcciones, remodelación, autorización de condominios, uso de suelo, subdivisión y fusión. Todas estas contribuciones están establecidas en la Ley de Hacienda de los Municipios⁶⁰

Es importante referir el Decreto del 22 de diciembre de 1999 en relación a los impuestos producidos por bienes inmobiliarios, que menciona en su libro el maestro Ruy J. Madero García⁶¹ y que dice lo siguiente: “Antes del ejercicio

⁶⁰ Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Querétaro Arteaga.

⁶¹ Valuación Catastral. M. C. Ruy J. Madero García. FESCISVAL. México, D. F. 2002. pág. 152.

fiscal del 2002, las legislaturas de los Estados en coordinación con los municipios respectivos, adoptarán las medidas conducentes a fin de que los valores unitarios del suelo que sirven de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, sean equiparables a los valores de mercado de dicha propiedad y procederán en su caso, a realizar las adecuaciones correspondientes a las tasas aplicables para el cobro de las mencionadas contribuciones, a fin de realizar su apego a los principios de proporcionalidad y equidad”.

IV.1.1.1 Impuesto de Traslado de Dominio.

Están obligados al pago sobre Traslado de Dominio de inmuebles, de acuerdo con la Ley de Hacienda mencionada, las personas físicas y morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicadas en el Estado, así como los derechos relacionados con los mismos. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 2% al valor del inmueble.

Para los efectos de la ley, se entiende por traslado de dominio y por tanto se aplica el impuesto en adquisiciones, en todo acto por el que se transmita la propiedad incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte y la aportación a toda clase de asociaciones y sociedades; en la compraventa en la que el comprador se reserve la propiedad, aún cuando la transferencia de ella opere con posterioridad; en los contratos en los que se pacte que el futuro comprador entra en posesión de los bienes o que el futuro vendedor reciba el precio de la venta o parte de él, antes de que se formalice el contrato prometido; en la cesión de derechos del comprador o del futuro comprador; en la fusión y escisión de sociedades; en la dación en pago y la liquidación, reducción de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles; en la constitución de usufructo, transmisión de éste entre vivos o de la nuda propiedad, así como la extinción de usufructo temporal; en la adquisición de inmuebles por prescripción; en la sesión de derechos del heredero, legatario o copropietario en la parte relativa y en proporción a los inmuebles; en la adquisición por medio de fideicomiso; en la sesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso; en la división de la copropiedad y la constitución o disolución de la sociedad conyugal, así como la modificación de las capitulaciones matrimoniales, por la parte que se adquiera en demasía del por-ciento que le corresponda al copropietario o cónyuge; en la

adquisición a través de permuta, caso en el se considera que se efectúan dos adquisiciones; en la adquisición de la propiedad de bienes inmuebles en virtud de remate judicial o administrativo y en la devolución de la propiedad de bienes a consecuencia de la rescisión o terminación del contrato por mutuo acuerdo.

El artículo 25 de la ley citada, dice que será base gravable de este impuesto el mayor valor que resulte entre el valor de operación, el valor catastral o el valor comercial del inmueble a la fecha de operación, este último determinado por el avalúo fiscal practicado por perito valuador autorizado por el ejecutivo del Estado el cual tendrá una vigencia de seis meses, mismo que deberá anexarse como parte del expediente para el trámite del traslado de dominio.

IV.1.1.2. Impuesto Predial

En lo relativo a este impuesto se está a lo establecido en la Ley del Impuesto Predial de los municipios del Estado de Querétaro⁶² que es de observancia general en todos ellos, teniendo por objeto establecer las bases para el cobro de este impuesto, publicándose anualmente un decreto por el que se aprueban las Tablas de Parámetros de Valores Unitarios de Suelo y Construcciones para el Ejercicio Fiscal correspondiente, por cada uno de los dieciocho municipios que conforman la Entidad, existiendo en los demás Estados del País una ley similar, siendo la política seguida como hemos visto, que los valores tanto de terreno como de las construcciones se apeguen al máximo posible a los valores comerciales, o sea, el que tendrían los predios en el supuesto de que fueran objeto de una libre operación.

El artículo 16 establece que las Tablas de Parámetros de Valores Unitarios del Suelo y las Construcciones serán el factor para el cálculo de la base gravable de este impuesto.

El artículo 24 dice que a la base del impuesto objeto de la ley en mención, se le aplicará la tarifa anual que corresponda de acuerdo a las siguientes clasificaciones y criterios:

⁶² Ley del Impuesto Predial de los Municipios del Estado de Querétaro. Publicado en el Periódico Oficial de Gobierno del Estado de Querétaro "La Sombra de Arteaga". 12 de nov. de 2002.

Tabla IV.1.1.2.1. Clasificaciones, criterios y tarifas anuales aplicables a la base gravable del Impuesto Predial.

Tipo	Tarifa A (al millar)	Tarifa B (al millar)
Predio urbano edificado	1.0	1.6
Predio urbano baldío	1.5	8
Predio rústico	0.9	1.2
Predio de fraccionamiento en proceso de ejecución	1.0	1.6
Predio de reserva urbana	0.9	1.4
Predio de producción agrícola, con dominio pleno que provenga de ejido	Tarifa	Única 0.2

(Ref. P.O. N° 75, 29 XII 05)

los municipios acordarán cual de las dos tarifas se aplicara para cada año, incorporándola en su respectiva Ley de Ingresos, debiendo estar dentro de los parámetros establecidos en la tabla anterior y ser aprobada por el Ayuntamiento correspondiente, expresando los criterios técnicos que utilizaron para la determinación de las mismas, debiendo anexar copia certificada del acta de cabildo a la iniciativa de Ley de Ingresos respectiva, para ser dictaminada por la Legislatura. De no ser así la Legislatura aprobará en la Ley de Ingresos correspondiente, la tarifa B establecida en el presente artículo.

IV.1.2. MARCO IMPOSITIVO INMOBILIARIO ESTATAL

Actualmente dentro del contexto de las Contribuciones que deben retribuirse al Estado, no existen legalmente impuestos inmobiliarios estatales, pero existen dos casos que afectan el patrimonio económico de los ciudadanos, el primero es el pago de los derechos de inscripción de escrituras públicas de compraventa en el Registro Público de la Propiedad, tomándose como base para su cobro, el valor de la operación de compraventa, para el que previamente se elabora el avalúo del inmueble, en cuya base se calculan el pago del Impuesto de Traslado de Dominio y el Impuesto Sobre la Renta.

El segundo sí es un impuesto inmobiliario establecido en la Ley de Hacienda del Estado de Querétaro en su capítulo cuarto denominado: Del Impuesto para

el Fomento de la Educación Pública en el Estado, para Caminos y Servicios Sociales que en su artículo 33 señala que es objeto de este *impuesto, la realización de pagos por concepto de pagos de impuestos (sic.) y derechos que establezcan las leyes fiscales* para el Estado, a excepción de las municipales.

El artículo 34 establece que son sujetos de este impuesto los contribuyentes que realicen los pagos a que se refiere el artículo anterior.

El artículo 35 que es base para la determinación de este impuesto el monto total de pagos por concepto de pagos y derechos estatales y el artículo 36 que este impuesto se causará y pagará a razón de una cantidad equivalente al 25% sobre su base.

Como este impuesto afecta el monto total de todos los pagos y derechos también afecta a los que se realicen en relación con inmuebles, siendo además un caso inconstitucional de doble tributación ya que se cobra impuesto sobre impuesto.

IV.1.3. MARCO IMPOSITIVO INMOBILIARIO FEDERAL

Se redujo a tres impuestos, en virtud de que a partir del presente Ejercicio Fiscal ya no se considera el Impuesto al Activo (IMPAC), fue derogado a partir del 1° de enero del 2008, estos tributos son los siguientes:

1. Impuesto sobre la renta (ISR).
2. Impuesto al valor agregado (IVA).
3. Impuesto Especial de Tasa Única (IETU).

Se requiere previamente al cálculo de dichos gravámenes, el avalúo del inmueble de que se trate, de acuerdo a las disposiciones que se relacionan a continuación.

IV.1.3.1. Impuesto Sobre la Renta

El artículo 1° de la Ley refiere que las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, respecto de todos los ingresos cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan o sea que se trata de gravar las utilidades o beneficios que se obtienen de la actividad económica

de toda índole de los mexicanos y extranjeros incluidos en esa misma situación de interés relacionada con nuestro País.

La base del cobro del impuesto es el valor en toda operación de compraventa, por lo que se requerirá de un avalúo confiable practicado por un perito autorizado, el que servirá de base para determinar la utilidad obtenida en la enajenación de cualquier inmueble motivo de una operación comercial, utilidad a la que se le podrán hacer las deducciones autorizadas en el artículo 97 de la Ley, determinando el monto del impuesto por pagar de conformidad con lo dispuesto en los artículos 96, 97 y 97-A.

El artículo 14 del Código Fiscal de la Federación especifica que se entiende por enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión, a que se refiere el artículo 14-A, el cual se refiere específicamente a sociedades y al préstamo de títulos y bienes.
- II. Las adjudicaciones, aún cuando se realicen a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.

La Ley del ISR en el capítulo IV define cuales son los ingresos motivo de la tributación y considera como gravables de conformidad con el artículo 95 todos los obtenidos por enajenación de bienes, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación, así como los obtenidos por la expropiación de bienes.

Cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, es decir que no haya pago, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por la SHCP.

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

En caso de expropiación el ingreso será la indemnización.

En enajenaciones se consideran ingresos exentos los que derivan de la transmisión de la propiedad de bienes por causa de muerte, donación, y fusión de sociedades.

Las autoridades fiscales están facultadas para practicar, ordenar o tomar en cuenta el avalúo del bien objeto de la enajenación y cuando el valor del avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente en los términos del Capítulo V, en cuyo caso se incrementará su costo con el total de la diferencia citada.

El cómputo del impuesto para este pago lo calcularán los notarios bajo su responsabilidad para las personas físicas. Las personas morales lo acumularán al resto de sus ingresos obtenidos durante el año fiscal de acuerdo a la legislación vigente, pudiendo hacer las deducciones autorizadas siguientes:

- a) El costo de adquisición actualizado, de acuerdo a las reglas que se mencionan a continuación en el inciso I.
- b) La inversión en construcciones, de acuerdo a las reglas que se mencionan a continuación en el inciso II.
- c) Los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición y de enajenación pagados por el enajenante.
- d) Los pagos efectuados con motivo del avalúo de bienes inmuebles y
- e) Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.

El costo comprobado de adquisición, que será igual a la contraprestación que se haya pagado por el bien, se actualizará en los siguientes términos y no será menor del 10% del monto motivo de la enajenación de que se trate de acuerdo al siguiente procedimiento:

- I. Se restará del costo comprobado de adquisición, la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de construcción. Cuando no se pueda efectuar esta separación se considerará como costo del terreno el 20% del total.
- II. El costo de construcción deberá disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación, en ningún caso dicho costo será inferior al 20% del costo inicial. El costo resultante se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se efectúe la enajenación. Las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

En el caso de terrenos el costo de adquisición se actualizará por el periodo comprendido entre el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se efectúe la enajenación. Las mejoras o adaptaciones que impliquen inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

En el caso de construcciones, mejoras o ampliaciones, el importe de las mismas que haya sido consignado en el aviso de terminación de obra, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se terminó, hasta el mes anterior a aquel en que se efectúe la enajenación, realizando las deducciones del 3% anual. En caso de que no se consigne el valor correspondiente en el aviso de terminación de obra o de que no exista la obligación de dar aviso, se considerará como costo de las inversiones en construcciones, mejoras o ampliaciones del inmueble, el 80% del valor de avalúo que al efecto se practique por persona autorizada, referido a la fecha en que las mismas se hayan terminado.

Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación se considerará como costo de adquisición, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos. Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante, hubieran adquirido el bien a título gratuito, se aplicará la misma regla. Tratándose de donación por la que se haya pagado el Impuesto Sobre la Renta, se considerará como costo de adquisición o costo por acción según corresponda, el valor del avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición aquella en que se pagó el impuesto mencionado.

Tratándose de la enajenación de bienes adquiridos por prescripción, se determinará su costo conforme al avalúo que haya servido de base para el pago de impuestos con motivo de la adquisición, disminuido por las deducciones señaladas en el artículo 105 de la Ley. Si en la fecha en que adquirió no procedía la realización de avalúo, se efectuará uno referido al momento en que la prescripción se hubiere consumado, independientemente de la fecha de la sentencia que la declare. Cuando no pueda determinarse la fecha en que se consumó la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquella en que se haya interpuesto la demanda.

Queda excluido de esta disposición el caso en que se acuda a la prescripción positiva para purgar vicios de los actos por medio de los cuales fueron adquiridos los bienes.

Para efectos de estas actualizaciones deberán utilizarse los índices de precios al consumidor que mensualmente publica la SHCP.

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones a que se refiere lo anterior, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado en los artículos 94 y 103 de la Ley del ISR y el 114 de su reglamento, se calculará el impuesto correspondiente y el pago provisional a efectuar así como la que se considerará en las ganancias acumulables para el pago definitivo.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de inmuebles, (inmobiliarias y constructoras), efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo, a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

Determinación de la tarifa aplicable para pagos provisionales

La tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deben efectuar en los términos de este artículo, se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Tratándose de los meses del mismo año, posteriores a aquel en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para efectos de este párrafo, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación, la SHCP mensualmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable en dicho mes, la cual se publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Momento del pago provisional

En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta.

Tratándose de ingresos por la enajenación de inmuebles cuya fecha de adquisición del terreno no coincida con la fecha de construcción, se estará a lo siguiente:

- I. Del importe total de la operación, se separará el precio de enajenación, tanto del terreno como de la construcción.
- II. Se obtendrá por separado la ganancia relativa al terreno y a la construcción, calculadas conforme a lo mencionado con anterioridad. Tratándose de deducciones que no pueda identificarse si fueron efectuadas por el terreno o por la construcción, se considerarán hechas en relación con ambos conceptos en la relación que les corresponda conforme al precio de enajenación.

El cálculo del pago provisional se realizará como sigue:

- a) Al monto de la ganancia acumulable conforme a la fracción anterior se le aplicará la tarifa del artículo 141 de la Ley y el resultado que se obtenga se dividirá entre dicha ganancia acumulable.
- b) El cociente que se obtenga conforme al inciso a) se multiplicará por el monto de la ganancia acumulable correspondiente al terreno y a la construcción, respectivamente; cada resultado se multiplicará por el número de años que corresponda, según se trate del terreno o de la construcción.
- c) La suma de los resultados obtenidos en base al inciso anterior, será el monto del pago provisional a enterar.

Ingresos para el adquirente

Los ingresos que se consideran para el adquirente son cuando el valor del avalúo sea superior al valor de compraventa consignado en escritura pública, generando un impuesto por la diferencia entre el valor de avalúo y el monto de la compraventa consignado en la escritura, del que se hace un pago provisional del 20%.

Otros ingresos que se consideran para el adquirente, por los que debe pagar sus contribuciones se presentan en la adquisición por donación en herencias o legados; en adquisición por prescripción y las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso y goce, queden a beneficio del propietario, entendiéndose que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por la SHCP.

El avalúo para estos fines tiene una vigencia de seis meses, salvo en aquellos casos en que después de realizado el avalúo se lleven a cabo construcciones, instalaciones o mejoras permanentes al bien de que se trate, los valores consignados en dicho avalúo quedarán sin efecto, aún cuando no haya transcurrido el plazo señalado.

Cuando los avalúos son referidos a una fecha anterior a aquella en que se practiquen, se procede conforme a lo siguiente:

- I. Se determina el valor del bien a la fecha en se practica el avalúo, aplicando en su caso, los instructivos que al respecto emitan las autoridades fiscales,
- II. La cantidad obtenida conforme a la disposición anterior, se dividirá entre el factor que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior a aquel en que se practique el avalúo, entre el índice del mes al cual es referido el mismo; si el avalúo es referido a una fecha en que no se disponga del dato del índice nacional de precios al consumidor, dicha cantidad se dividirá entre el factor que corresponda, según el número de años transcurridos entre la fecha a la cual es referido el avalúo y la fecha en que se practique, de acuerdo a la tabla que de a conocer para tales efectos la Secretaría.
- III. El resultado que se obtenga conforme a lo anterior, será el valor del bien a la fecha en que el avalúo es referido. El valuador podrá efectuar ajustes a este valor, cuando existan razones que así lo justifiquen, las cuales deberán señalarse expresamente en el avalúo al que una vez presentado no podrán efectuarse estos ajustes.

Tratándose de adquisiciones por prescripción, el valor de los bienes se determinará mediante avalúo referido a la fecha en que este se hubiere

consumado, independientemente de la fecha de la sentencia que la declare. En caso de que no pueda determinarse la fecha en que se consumó la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquella en que se haya interpuesto la demanda. En los casos en que se acuda a la prescripción positiva para purgar vicios de los actos por medio de los cuales fueron adquiridos los bienes, no quedará gravado el ingreso así percibido.

En permutas se considerarán dos operaciones de compraventa, para lo que se requiere hacer un avalúo por cada inmueble motivo de la permuta, en el caso de herencias o legados, así como de donativos entre cónyuges o entre ascendientes o descendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto y en los demás donativos en que el valor total de lo recibido en un año calendario no exceda de tres veces el salario mínimo de la región elevado al año, no se pagará el ISR.

IV.1.3.2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Este impuesto se aplica en todas las operaciones comerciales de compraventa de inmuebles, cuya base es el monto de las construcciones y obras complementarias, según las siguientes disposiciones:

La tasa en el Territorio Nacional incluyendo la región fronteriza es del 15%, a cargo del comprador, sobre la contraprestación de la enajenación.

Pero no se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

El suelo, la casa habitación, las construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación, pero cuando solo parte de las construcciones se utilicen para este fin, solo se eximirá del pago del impuesto la que corresponda a dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

Tienen responsabilidad solidaria en el pago del impuesto los notarios, corredores y demás fedatarios públicos que por disposición legal tengan como funciones el cálculo y el entero del mismo a la SHCP.

IV.1.3.3. DEROGACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

El 1° de enero del 2008 con la entrada en vigor la Ley del IETU, quedó abrogada la Ley del Impuesto al Activo, que con una tasa del 1.8% por ejercicio, se causaba por mantener las empresas, personas físicas y morales, la

propiedad de los activos, de los que forman parte los inmuebles, quedando sin efecto las siguientes disposiciones relacionadas con la Ley abrogada:

1. El Reglamento de la Ley del IA.
2. Las resoluciones y disposiciones administrativas de carácter general.
3. Las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos relacionadas con la Ley.
4. Las obligaciones derivadas de la Ley abrogada deberán cumplirse en los montos, formas y plazos establecidos en dicho ordenamiento.

Se podrá solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieren pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores.

IV.1.3.4. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL DE TASA ÚNICA.

Este impuesto es un gravamen nuevo, directo, complementario del ISR, que inició en este ejercicio fiscal, directo de aplicación general, con un mínimo de exenciones, que incide directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción, entre sus características se cuentan que representa un gravamen mínimo respecto al Impuesto Sobre la Renta, por lo que se paga sobre el excedente entre el IETU y el ISR, substituyendo este nuevo gravamen el pago del IMPAC, grava no solo la utilidad de las empresas, sino también sus flujos económicos. Prevé la existencia de un crédito fiscal cuando el monto de las deducciones supere a los ingresos. Se calcula por ejercicios aplicando a la utilidad una tasa que para este primer ejercicio en que se encuentra en vigencia es del 16.5%, en forma similar a como se aplica su tasa anual al ISR, debiéndose realizar también con esta reciente obligación, pagos provisionales mensuales.

Esta nueva contribución está formada por una mezcla de disposiciones que combinan las del ISR, el IVA y el IMPAC, se pretende que sea un control del ISR y de ponerle un freno a la Ingeniería Fiscal.

Están obligados al pago del IETU las personas físicas y morales residentes en territorio nacional o los extranjeros con establecimiento permanente en el País, por los ingresos obtenidos, independientemente del lugar en el que se generen, provenientes entre otras actividades de la enajenación de bienes.

Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se generen ingresos derivados de las actividades que grava, entre otras, enajenación de mercancías o de bienes inmuebles.

Se entiende por enajenación de bienes para efectos de esta ley, lo mismo que para las demás disposiciones fiscales, que se comentaron cuando hablamos del ISR.

La forma de determinar en forma general el monto del IETU, ya lo expusimos cuando hablamos de los impuestos en México en el capítulo de Marco Legal.

En esta ley se consideran algunos ingresos que no gravará este impuesto, entre otras enajenaciones las efectuadas por las personas físicas con su casa habitación, siempre que el monto de la contraprestación no exceda de 1'500,000 UDI's y se formalice la operación ante fedatario público.

Entre las deducciones que el IETU permite a las empresas restar de los ingresos obtenidos, para así determinar la base gravable, están las erogaciones para la formación bruta de capital en la que queda comprendida la de terrenos y construcciones, siempre y cuando formen parte de su activo fijo, lo que si no es deducible, son los pagos que realice a sus trabajadores.

Las deducciones tratándose de activos fijos son al 100%, como si fueran un gasto, no como en el ISR en el que se aplican porcentajes de deducción anuales que pueden tener variaciones en la tasa.

A continuación se ilustran los principales aspectos fiscales de la adquisición de bienes inmuebles, mediante la solución de los siguientes ejemplos.

EJEMPLO 5

Un ciudadano mexicano padre de una joven a la que llamaremos **L** y tío de dos personas más a los que denominaremos **R** y **S**, dona a los tres en copropiedad un edificio ubicado en cierta ciudad del Norte de la República Mexicana, cuyo valor de avalúo es de \$ 24'320,000.00, en la proporción siguiente:

Beneficiario	Proporción de la copropiedad
L	80%
R	10%
S	10%

Tabla IV.3.4.1. Deducciones permitidas en enajenación de inmuebles.

Concepto	Monto
Gastos notariales	\$ 18,450.00
Contribuciones pagadas (excepto ISR)	987,420.00
Pago de avalúo	43,200.00
Total de deducciones autorizadas	\$ 1'049,070.00

Tabla IV.3.4.2. Pago provisional del ISR en enajenación de inmuebles.

Beneficiario	Ingreso que le corresponde de la copropiedad	Ingreso exento	Ingreso obtenido	ISR calculado y enterado por el notario (20% sobre el ingreso obtenido)
L	\$ 19'456,000	\$19'456,000.00 ⁶³	\$ 0.00	\$ 0.00
R	2'432,000	57,586.05 ⁶⁴	2'374,413.95	474,882.79 ⁶⁵
S	2'432.000	57,586.05	2'374,413.95	474,882.79

Declaración anual

1. **L** no obtuvo más que el ingreso de la donación, pero a pesar de que el ingreso se encuentra exento para el ISR, tuvo que, de conformidad con la legislación fiscal, presentar su declaración anual a la SHCP para informar acerca del donativo recibido en el formato oficial que contiene lo siguiente:

⁶³ Se encuentra exento por tratarse de un descendiente en línea recta. Art. 109, frac. XIX de la LISR.

⁶⁴ Fundamento igual al anterior. El inmueble se encuentra en la Zona Geográfica "A" (SMG= \$52.95); $52.95 \times 3 \times 365 = \$57,586$.

⁶⁵ El importe del ISR tiene que ser proveído por el notario por parte del adquirente. Art. 154 Bis del ISR.

Tabla IV.3.4.3. Declaración Anual obligatoria a la SHCP.

a. Prestamos recibidos		e. Ingresos exentos por enajenación de casa habitación del contribuyente
b. Prestamos obtenidos		f. Ingresos exentos por herencias o legados
c. Donativos obtenidos	19'456,000	g. Intereses percibidos
d. Viáticos cobrados (exentos)		h. Intereses reales por retiros parciales

2. R. durante el ejercicio fiscal, únicamente percibió este tipo de ingresos; sin embargo tubo las siguientes:

Tabla IV.3.4.4. Deducciones personales por honorarios médicos.

\$73,420.00	Honorarios médicos, dentales y hospitalarios
-------------	--

Tabla IV.1.3.4.5. Determinación del impuesto anual ISR.

	Ingresos obtenidos por adquisición de bienes	\$2'432,000.00
(-)	Ingresos exentos	57,586.05
(-)	Deducciones autorizadas en proporción a la copropiedad (10% de 1'049,070)	104.907.00
(=)	Total de ingresos acumulables por adquisición de bienes	2'269,506.95
(-)	Menos deducciones personales	73,420.00
(=)	Base del impuesto	2'196,086.95
(-)	Límite inferior ⁶⁶	392,841.97
(=)	Excedente del límite inferior	1'803.244.98
(*)	Porcentaje del excedente del límite inferior ⁶⁷	28.00 %

⁶⁶ Ver tarifa Art. 154 de la LISR. Anual.

⁶⁷ Igual a referencia anterior.

(=)	Resultado	504,908.59
(+)	Cuota fija ⁶⁸	69,662.40
(=)	ISR a cargo	574,570.99
(-)	Pagos provisionales efectuados	474,882.79
(=)	ISR a pagar	99,688.20

3. S durante el ejercicio obtuvo además de la donación, ingresos por arrendamiento, optando por la deducción del 35%, conforme a la siguiente:

Tabla IV.3.4.6. Deducciones personales totales al ISR anual.

Total de ingresos por arrendamiento	\$ 90,000.00
Deducción del 35%	31,500.00
Pagos provisionales efectuados	3,840.00
Deducciones personales	
Honorarios médicos dentales y hospitalarios	\$ 12,550.00
Intereses hipotecarios	64,450
Total de deducciones personales	77,000.00

Tabla IV.3.4.7. Cálculo del ISR del ejercicio otro caso.

	Ingresos obtenidos por arrendamiento	\$ 90,000.00
(-)	Deducciones autorizadas	31,500.00
(=)	Total de ingreso acumulable por arrendamiento	58,500.00
	Ingresos obtenidos por adquisición de bienes	2'432,000.00
(-)	Ingresos exentos	57,586.05
(-)	Deducciones autorizadas en proporción a la copropiedad	104,907.00
(=)	Total de ingresos acumulados por adquisición de bienes	2'269,506.95

⁶⁸ Igual a referencia anterior.

	Total de ingreso acumulable por arrendamiento	58,500.00
(+)	Total de ingresos acumulables por adquisición de bienes	2'269,506.95
(=)	Total de ingresos acumulables	2'328.006.95
(-)	Deducciones personales	77,000.00
(=)	Base del impuesto	2'251,006.95
(-)	Límite inferior	392,841.97
(=)	Excedente del límite inferior	1'858,164.98
(*)	Porcentaje del excedente del límite inferior	28.00%
(=)	Resultado	520,286.19
(+)	Cuota fija	69,662.40
(=)	ISR anual a cargo	589,948.59
(-)	Pagos provisionales efectuados por arrendamiento	3,840.00
(-)	Pagos provisionales efectuados por adquisición de bienes	474,882.79
(=)	ISR a pagar	\$ 111,225.80

EJEMPLO 6

El ciudadano “N” compró un inmueble por el cual pagó \$ 1'475,320.00 de acuerdo con el avalúo practicado resultó que el inmueble tenía un valor real de \$ 1'575,700.00, por lo que al momento de protocolizar la operación ante notario, este procedió a calcular el impuesto correspondiente por la adquisición de bienes. El ciudadano N asumió pagar los gastos del avalúo, el impuesto por la adquisición de bienes, así como los gastos notariales, los que arrojaron los siguientes montos:

Tabla IV.3.4.8. Gastos notariales del ejemplo 6.

Gastos notariales	\$ 15,750.00
Contribuciones pagadas (excepto ISR)	87,450.00
Pago de avalúo	25,420.00
Total de deducciones autorizadas	128,620.00

Tabla IV.1.3.4.9. Pago provisional del ISR del ejemplo 6.

	Valor de avalúo	\$ 1'565,700.00
(-)	Monto de contraprestación pactada	1'475,320.00
(=)	Diferencia (ingreso por adquisición de bienes)	90,380.00
(*)	Tasa	20.00%
(=)	Pago provisional del ISR por adquisición de bienes ⁶⁹	18,076.00

Tabla IV.3.4.10. Ingresos, deducciones y pagos provisionales ejemplo 6.

“N” adicionalmente obtuvo los siguientes ingresos durante el ejercicio:

Ingresos por actividad empresarial	\$ 485,451.00
Deducciones autorizadas por actividad empresarial	375,540.00
Pagos provisionales efectuados por la actividad empresarial	10,638.00
Ingresos por arrendamiento	150,000.00
Deducciones autorizadas	67,030.00
Pagos provisionales efectuados	\$ 3,468.00

Tabla IV.3.4.11. Determinación anual del ISR, ejemplo 6.

	Ingresos obtenidos por adquisición de bienes	\$ 90,380.00
(-)	Ingresos exentos	0.00
(-)	Deducciones autorizadas	128,620.0
(=)	Pérdida por adquisición de bienes	38,240.00
	Ingresos obtenidos por arrendamiento	150,000.00
(-)	Deducciones autorizadas	67,030.00
(=)	Total de ingreso acumulable por arrendamiento	82,970.00
(-)	Perdida por adquisición de bienes	38,240.00
(=)	Total de ingresos acumulables por arrendamiento	44,730.00
	Ingresos obtenidos por actividades empresariales	485,451.00
	Deducciones autorizadas	375,540.00
(-)	Utilidad fiscal	109,911.00
(=)	Total de ingresos acumulados por arrendamiento	44,730.00
(+)	Total de ingresos acumulados por adquisición de bienes	0.00
(+)	Total de ingresos acumulables	154,641.00

⁶⁹ Art. 208 del RLISR.

(-)	Deducciones personales	0.00
(=)	Base del impuesto ⁷⁰	154,641.00
(-)	Límite inferior	123,580.21
(=)	Excedente del límite inferior	31,060.79
(*)	Porcentaje del excedente del límite inferior	19.94%
(=)	Resultado	6,193.52
(+)	Cuota fija	13,087.44
(=)	ISR anual a cargo	19,280.96
(-)	Pagos provisionales efectuados por actividad empresarial	10,638.00
(-)	Pagos provisionales efectuados por arrendamiento	3,468.00
(-)	Pagos provisionales efectuados por adquisición de bienes	18,076.00
(=)	Saldo del ISR a favor	\$-12,901.04

A continuación se presenta la tarifa citada en los dos casos presentados, para el cálculo de los pagos del ISR, que se deben efectuar tratándose de enajenación de inmuebles y a la que se refiere la regla 3.15.2 de la resolución miscelánea fiscal para 2007 aplicable en 2008.

Tabla IV.3.4.12. Tarifa anual Art. 154 del ISR.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
0.01	5,952.84	-	1.92%
5,952.85	50,524.92	114.24	6.40%
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88%
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.44	19.94%
249,243.49	392,841.96	38,139.60	21.95%
392,841.97	En adelante	69,662.40	28.00%

⁷⁰ Tarifa anual Art. 154 ISR.

IV.2. POTENCIALIZACIÓN SOCIAL

En este apartado nos habremos de referir al efecto que produce la política impositiva del Estado Mexicano con sus instrumentos, con toda su fuerza y poder, en su sociedad, con énfasis en lo que generan los impuestos inmobiliarios.

Sería necesario hacer un análisis técnico jurídico para determinar el sentido, alcance o tendencia de todos y cada uno de los impuestos de los que se ha hecho mención en el presente trabajo de tesis, pero eso caería en los propósitos de otros campos profesionales, por lo que solo expondremos algunas reflexiones que surgen de la memoria colectiva que la sociedad tiene de la historia reciente del País.

En las últimas tres décadas invariablemente cuando se elabora una iniciativa para la implantación de una ley relacionada con la economía o la práctica impositiva del País, en la exposición de motivos se presentan argumentos con los que se pretende justificar el nuevo conjunto de reglas, esgrimiéndose razones tales como que la Economía será fortalecida, que tendremos una planta productiva más eficiente, más competitiva, generándose una estructura estatal que termine por fin, con el desorden que ha venido privando en la administración pública. Pero en el recuerdo común de la opinión pública nacional, obra que ya fuimos fortalecidos (?), con la *optimización operativa y empresarial* de numerosas negociaciones gubernamentales apoyadas en el derecho positivo, que frecuentemente difiere del amplio concepto de justicia, *operaciones gubernamentales* que nos vienen a la mente sin necesidad de consultar bibliografía cual ninguna, pues:

1. Ya nos fortalecieron la Banca Mexicana, ahora propiedad de un noventa y tantos por-ciento de extranjeros, a partir de una Banca Privada Mexicana que originalmente no tenía capital de otros países, cuando vino la nacionalización, para seguir con la privatización a mexicanos y concluir con la extranjerización previa depuración vía Fobaproa, que hoy por hoy los mexicanos seguimos pagando con nuestros impuestos.
2. Ya nos fortalecieron Teléfonos de México, lo que se comprueba comparando sus exageradas tarifas con las de la telefonía del mundo.
3. Ya nos fortalecieron las minas mexicanas.
4. Ya nos fortalecieron las siderúrgicas mexicanas.

5. Ya nos fortalecieron las autopistas mexicanas, luego rescatadas con los impuestos de los mexicanos y que ahora están siendo nuevamente privatizadas.
6. Ya nos fortalecieron los puertos marítimos mexicanos.
7. Ya nos fortalecieron los aeropuertos de México.
8. Ya nos fortalecieron la Nacional Hotelera.
9. Ya nos fortalecieron Almacenes Nacionales de México.
10. Ya nos fortalecieron Maíz Industrializado, ahora Maseca.
11. Ya nos fortalecieron Ferrocarriles Nacionales de México.
12. Ya nos fortalecieron la Salinera Guerrero Negro.
13. Ya nos fortalecieron el Instituto Mexicano del Seguro Social.
14. Ya nos fortalecieron y modernizaron Aseguradora Hidalgo, de tal forma que ahora se denomina Met Life (la nueva razón social indica todo).
15. Ya nos fortalecieron Lubricantes Mexicanos.
16. Ahora toca el turno fortalecer a PEMEX y a Comisión Federal de Electricidad, aunque esta última ya lo está parcialmente al comprar energía a productores privados.

La lista podría continuar por varias páginas, pero con lo anterior basta para darnos una idea clara del destino que en nuestro País se da a una parte muy importante de la recaudación en impuestos que en páginas anteriores hemos tratado, de lo que estamos concientes los mexicanos informados.

En forma específica al respecto de los impuestos inmobiliarios, podríamos agregar que con defectuosa construcción y errónea intención, el artículo 115 del proyecto de constitución 1916, en su fracción II establecía que los municipios cobrarían los impuestos locales y municipales, contribuyendo con lo producido a los gastos del Estado, quedando el precepto aprobado de la siguiente manera: “Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados, y que, en todo caso, serán suficientes para atender a sus necesidades”; así los municipios en la generalidad de los casos quedaron en manos de los congresos locales, los que ni por asomos dieron cumplimiento al mandato constitucional, siendo el precepto letra muerta durante 66 años, en los que las administraciones municipales mexicanas subsistieron en forma raquítica en lo económico y político, siendo los gobiernos estatales dueños y señores de la situación, en la que los gobernadores en turno eran verdaderos antidemocráticos caciques.

Es hasta 1983, cuando la fracción II sufre una reforma, ubicándose en la fracción IV, para quedar como sigue:

Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará 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.
- b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.
- c) Los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a su cargo.

Así en los últimos 25 años se ha ido ajustando la realidad a este relativamente nuevo esquema, aunque no delegando los gobiernos estatales todo lo apuntado como veremos más adelante, con este modelo, se pretende lograr una auténtica autonomía municipal.

Querétaro es una muestra de lo anterior, habiéndose entregado hasta el presente, el cobro y ejercicio presupuestal del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria a los municipios más importantes, estándose en proceso de lograrlo en la totalidad de los que integran la entidad, pero desde luego que el importe total de la recaudación anual por este concepto, más los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a su cargo, de ninguna manera resultan suficientes para cubrir el respectivo presupuesto de egresos municipales, que ante el incontenible proceso del desarrollo urbano, resulta cada vez mayor.

Lo que sí resulta de fundamental importancia son las participaciones federales, que mediante un calendario sancionado por el Congreso Federal se entregan a los municipios y representan en la mayoría de los casos, como vimos páginas atrás en el numeral correspondiente a los Convenios de Coordinación con la Federación, hasta el 85% de los presupuestos municipales.

Es importante en relación con la mercadotecnia inmobiliaria, traer a colación que es de sobra conocido que en México uno de los más antiguos problemas nacionales, ha sido el de la tenencia de la tierra para la producción, que hoy, regularizada en su mayor parte, ante un crecimiento nunca imaginado de la población urbana, la cercana a las ciudades se ha encarecido en la misma proporción que la demanda de suelo necesario para la expansión de la mancha habitada, siendo la gran reserva, la tierra de los ejidos próximos a las poblaciones en desarrollo, de la que puede disponerse actualmente, en virtud de las reformas realizadas al artículo 27 constitucional en el año de 1997, que permiten su enajenación al adoptar sus poseedores, los ejidatarios, el dominio pleno, ajustándose a varias prescripciones al respecto, entre otras la VII que establece que la Ley fija los requisitos y procedimientos conforme a los cuales la asamblea ejidal otorga al ejidatario el papel en su caso de vendedor, al readquirir prácticamente la propiedad sobre su parcela, respetándose en caso de enajenación, el derecho de preferencia que prevé la Ley. Así volvieron a ser enajenables las tierras que no lo fueron, durante casi seis décadas.

Un ejemplo breve y actual de la comercialización y trámites de urbanización del suelo ejidal en México, nos lo proporciona el resumen de la información proporcionada por personal autorizado de la Notaria N° 10 de la ciudad de Santiago de Querétaro: “El adquirente de tierras, generalmente empresario del negocio del desarrollo urbano, a la cantidad que como contraprestación pagó por el terreno ejidal, se le suman las erogaciones por escrituración, impuestos, derechos y honorarios con un importe aproximado de un 5 a 6% del valor de la operación de adquisición; el paso siguiente es conseguir la autorización para urbanización y venta que presenta dos opciones: Fraccionamiento o régimen de propiedad condominal, optándose en la gran mayoría de los casos por la última, por ser mas ágil en su tramitología y menos costosa, sin embargo esta decisión no libera al promotor de las corruptelas tradicionales con las que se encuentra paso a paso en este negocio; posteriormente se procede a buscar las autorizaciones y pagos para la dotación de los servicios de agua potable y energía eléctrica, los que encarecen notablemente la inversión en urbanización, especialmente los primeros, ya que además de lo mencionado, se cobra por la toma domiciliaria; a todo esto se agrega el Impuesto Sobre la Renta con tasa progresiva. Habrá que sumar desde luego, el costo de las obras civiles, los gastos de promoción y otros más. La consecuencia de esta vorágine de erogaciones, es que en los últimos años el precio por metro cuadrado de terreno urbanizado en relación con el de compra del terreno ejidal ha incrementado hasta en un 342.96%”, Lo que resulta difícil de creer por los profesionales del desarrollo urbano y de la construcción, ya que

desafortunadamente repercute en forma notable y directa sobre el precio de terrenos y construcciones, siendo al fin de cuentas el que paga, el nuevo propietario del inmueble.

Es del dominio público y comprobado a través de diferentes fuentes profesionales, empresariales y periodísticas, con los que ha tenido contacto el sustentante a lo largo de más de cuatro décadas, la diversidad de intereses que concurren en el entorno que rodea a las decisiones del desarrollo urbano en nuestro País, sin que tengamos que recurrir para ubicar este problema a casos específicos, por ser del dominio público que el negocio de fraccionamientos y otros similares, es la más socorrida forma de enriquecimiento exprés de funcionarios temporales y sus ocasionales o permanentes cómplices: Los empresarios del ramo; por ello los Gobiernos de los Estados no delegan totalmente las facultades en materia inmobiliaria, tal como lo dispuso el cambio constitucional a favor de los municipios del 23 de febrero de 1984.

Así las cosas las Reformas Constitucionales del 3 de febrero de 1984, ordenan la transferencia de todas las facultades estatales sobre Desarrollo Urbano al municipio, sin embargo en la práctica, esto no se ha cumplido al menos en su totalidad, conservando indebidamente los ejecutivos estatales las que a su juicio cada entidad ha considerado provechoso, a veces con fines no muy claros desde el enfoque del interés general.

Por lo que por ahora, no aprecia la ciudadanía la conveniencia, de que la participación en plusvalías por parte de los gobiernos, vía pago de un nuevo impuesto, sea un instrumento que deba ser puesto en marcha, pues ante estas circunstancias, con visión prospectiva se estima que al final del proceso inmobiliario, el que pagaría la nueva carga impositiva sería el comprador de un bien raíz, a quien se le trasladaría, abierta o veladamente, ya sea en forma directa o a través del vendedor, quien en caso de serle aplicado tal costo, lo repercutiría sobradamente al primero, ya que sería considerado dentro de los gastos de inversión inherentes al negocio de la comercialización de terrenos urbanos, agravando más el problema que representa para el grueso de la población, sobre todo la de escasos recursos económicos, la escasez de vivienda y espacios para locales de trabajo.

IV.3. VALORIZACIÓN PATRIMONIAL

En este apartado abordaremos los preceptos, que aunque no constituyen formalmente una garantía individual, limitan el ámbito de la actuación de la autoridad, mismo que cuando es rebasado provoca lesión jurídica o patrimonial de los causantes, quienes pueden recurrir al amparo y protección de la justicia federal en contra de los actos y autoridades que se señalen como reclamados y responsables respectivamente, con fundamento en la Ley de Amparo.

Para tratar este tema expondremos los criterios reconocidos para que una ley en materia de impuestos, sea considerada constitucional mismos que son parte de la Jurisprudencia de la materia constitucional administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y cuya fuente es el Seminario judicial de la Federación.

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que puede ser violatoria de las garantías individuales, la lesión a un derecho derivado de un precepto constitucional, aunque no se encuentre en el capítulo de nuestra Carta Magna de las Garantías Individuales. En la tesis jurisprudencial “IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL, DE LOS”, publicada en el apéndice de jurisprudencia 1917-1985, 1ª parte, pag. 112, se afirmó: “Así se ha sostenido que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de *proporcionalidad y equidad*, como derecho de todo contribuyente no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho, si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos.” De tal afirmación se ha derivado el criterio de que cuando una ley federal o local contiene impuestos *inequitativos o desproporcionales*, procede conceder a los particulares el *amparo y protección*. O sea que dicho artículo, aún cuando no se encuentre en el capítulo de las garantías individuales, es considerado como tal, de lo cual se puede derivar que cualquier otro precepto de la Constitución violado en perjuicio de los particulares, da lugar a la protección constitucional, como aquel que limita la soberanía impositiva de los Estados para gravar fuentes exclusivas del Congreso de la Unión, como las previstas en el artículo 73 fracción XXIX constitucional.

El principio de legalidad aplicable al caso de los impuestos, se describe con la frase *nullum tributum sine lege*, que implica que no se puede cobrar un tributo sin ley expresa que lo establezca.

En el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, se encuentra la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La garantía consiste en que los impuestos se encuentren previstos en un acto formal producido por el poder legislativo, pero además que contenga los componentes siguientes: Los elementos del gravamen que debe contener la ley; los reglamentos o reglas administrativas; la base de imposición y el procedimiento para determinarla; especificar si se trata de una ley o de un reglamento y las formas de extinción de la obligación impositiva.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación determina los casos en los que un acto legislativo o reglamentario, vulnera el precepto constitucional, por ello es muy importante consultar la jurisprudencia, que es un hecho que sirve de punto de referencia en el caso en que hay que fallar en una materia que no está cubierta o determinada por ninguna ley escrita, para lo que se requiere conocer los precedentes emitidos.

La SCJN ha fijado los criterios de interpretación del artículo 31 fracción IV constitucional, señalando asimismo que para la validez de los impuestos es menester que la ley contenga los elementos esenciales: Sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, fijados en el acto legislativo, para que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras o sea las recaudadoras de impuestos, ni para el cobro de contribuciones imprevisibles o a título particular y que a la autoridad administrativa no corresponda otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente.

Contraviene el principio de legalidad una norma jurídica que no precisa la base de imposición, criterios o reglas para determinarla, o cuando deja a la libre voluntad de las autoridades administrativas la determinación de uno de los elementos para calcular el importe del tributo. También es contraria a la garantía de legalidad, la autorización del legislativo al ejecutivo para suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias, las disposiciones que se refieren a la administración, control, forma de pago y procedimientos fiscales. El titular del poder ejecutivo no puede modificar una ley porque no se lo autoriza

ningún precepto constitucional. Los elementos esenciales de las contribuciones deben estar previstos en las leyes y no en reglamentos.

La SCJN ha señalado que conforme al artículo 31 fracción IV constitucional un impuesto requiere satisfacer tres requisitos:

- ❖ Que sea proporcional y equitativo
- ❖ Que se destine al gasto público y
- ❖ Que sea establecido en ley.

Dicha tesis se dictó bajo el rubro: “IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL, DE LOS”, jurisprudencia del pleno, apéndice de jurisprudencia 1917-1985, 1ª parte, pag. 112.

Con estas normas constitucionales son muy numerosos los casos, de gran diversidad de leyes, en los que la SCJN ha dictaminado en contra de actos legislativos de los tres niveles de gobierno, sentando con ello jurisprudencia.

En el siguiente precedente la SCJN expreso con acierto su concepto de proporcionalidad: “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. 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 cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. **El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados 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 menor sacrificio (esfuerzo para lograr un propósito)⁷¹ reflejado cualitativamente en la *disminución patrimonial* que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El

⁷¹ Aclaración del sustentante.

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 causación, acumulación de ingresos gravables, retenciones permitidas y plazos de pago, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

Como puede apreciarse *proporcionalidad y equidad son requisitos de naturaleza distinta*, con los cuales deben cumplir las leyes fiscales, pero que dice Vanoni que son los principios fundamentales de justicia fiscal que inspiran los sistemas tributarios vigentes.⁷²

IV.3.1. GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD

Como puede apreciarse un impuesto directo con cuota proporcional fue considerado inconstitucional, porque para que esté acorde a la garantía constitucional se deben establecer tarifas progresivas, de manera que quien tenga mayor capacidad contributiva pague más que el de capacidad menor.

Algunos autores consultados sostienen que la proporcionalidad se cumple o al menos debe cumplirse en los impuestos directos, pero que en los indirectos o al consumo no es posible porque se desconoce prácticamente la capacidad del consumidor, porque tanto ricos como pobres adquieren un producto al mismo precio y con la misma tasa impositiva, pero en realidad se cumple cuando se atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo y cuando la tasa no sea ruinosa y exorbitante o sea exagerada, por lo que son dos elementos los que debe considerar el legislador. Sin embargo no existe una regla de oro para calificar una ley desde este enfoque, sino que según la SCJN el requisito de proporcionalidad debe estudiarse analizando las características de cada ley.

En una tesis de 1932, dictada bajo el rubro: “IMPUESTOS, FUNDAMENTO JURÍDICO”, la SCJN señaló que: “La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: Que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos contra quienes tiene potestad.”⁷³ Sin embargo no

⁷² Vanoni, Ezio. *Naturaleza e Interpretación de las Leyes tributarias*. Traducción de Juan Martín Queralt. Editorial Dott A. Giuffre, Milano 1961.

⁷³ *La Constitución y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación*. Editada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Fondo de Cultura económica, México 1993, 1ª edición, Tomo III, pág. 2064.

debe dominar al Estado la necesidad de recaudar, de tal forma que el legislativo o en la reglamentación el ejecutivo, puedan violar el principio de justicia fiscal.

Para que un impuesto sea calificado como proporcional es necesario tomar en consideración el objeto del tributo y la capacidad contributiva del sujeto, entendiéndose como tal, la aptitud de aportar parte de su riqueza al gasto público, compuesta de tenencia de activos, ingresos y bienes diversos, manifestada con ejercicios fiscales positivos, atendiendo a ingresos, gastos y deducciones.

Así la proporcionalidad que debe respetar toda ley impositiva, se determina con elementos muy diversos como: a) La capacidad económica; b) La tarifa progresiva con variedad de rangos, que es recomendable en impuestos directos; c) Las circunstancias generales; d) La tasa con porcentaje fijo recomendable en impuestos indirectos; e) No se atiende la capacidad contributiva cuando no se grava a todos los sujetos de similar situación; f) No es un criterio equilibrado que se grave a unos cuantos; g) No se debe gravar una utilidad estimada inexistente; h) No se debe gravar atendiendo a requisitos formales, como estar o no en un padrón oficial; i) Se debe cuidar que la tasa de un impuesto directo no disminuya considerablemente la utilidad del particular, porque esto puede hacer incosteable la actividad; j) En el caso de impuestos indirectos exorbitantes puede suceder lo mismo, además de desalentar el consumo.

Dice Schmolders que en el siglo XIX, se cifraban en 10% los límites de imposición recordando el viejo sistema de diezmos, calculándose el límite psicológico máximo en una tercera parte de la renta; hoy, señala este investigador, los norteamericanos piensan que el 50% representa el punto psicológico crítico a partir del cual el contribuyente siente la impresión de estar trabajando no para sí mismo sino para Hacienda.⁷⁴

IV.3.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD

Según la SCJN, la equidad radica en la igualdad que debe existir ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, no existe fórmula para determinarla, sino que se han dado diferentes criterios en

⁷⁴ Schmolders, Gunter. Problemas de Psicología Financiera. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1964, pag. 83.

los casos sometidos a análisis en los cuales se han considerado diversos elementos subjetivos como la calidad del sujeto (agricultores, comerciantes, constructores, arrendadores, profesionistas) o elementos objetivos como los ingresos, las deducciones, el valor o naturaleza del predio, la existencia de un saldo a favor y otros. Dentro de este principio los iguales deben recibir un tratamiento idéntico en lo que respecta a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazo de pago y otras, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado, pero de ninguna manera la constitucionalidad de una ley impositiva puede depender de manera esencial de las circunstancias personales de cada contribuyente, señalándose que no todo tratamiento desigual resulta inconstitucional, sino que se debe dar el mismo trato cuando la situación de los particulares sea semejante, que no se pueden establecer en la ley tratos discriminatorios que no se justifiquen; que se da la inequidad cuando algunos pueden disfrutar de un trato preferencial o especial, mientras que otros en igualdad de circunstancias, deben sujetarse a un trato diferente. Que para que se otorguen excepciones debe de existir una justificación objetiva y razonable.

La conservación de este principio, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas.

No siempre el criterio del poder judicial sobre el principio de igualdad al respecto de hipótesis análogas es igual y estos cambios de criterio son considerados naturales, considerando la rapidez con se modifican las instituciones tributarias, la condición subjetiva y la idiosincrasia de los integrantes del máximo tribunal, que son diferentes en las distintas épocas. Además, no es conveniente una fórmula permanente e inmutable, pues los criterios deben adaptarse a las circunstancias de su tiempo. Por otra parte, las hipótesis planteadas sobre la interpretación del precepto constitucional son diferentes por derivar de diferentes tipos de impuestos e incluso derechos. Sin embargo y sobre la interpretación del actual precepto constitucional y por los razonamientos expuestos en las diferentes tesis jurisprudenciales y aisladas, unos criterios parecen más sólidos y acertados que otros. Por lo que se llega a la conclusión de que no existe una fórmula única que permita precisar el alcance de la garantía de equidad, pues ello depende de varios elementos entre

los que podemos mencionar: a) La capacidad de contribuir; b) El tipo de impuesto, porque *las hipótesis son diversas según se trate de gravámenes al ingreso, al consumo o a la tenencia de riqueza*; y c) Las condiciones específicas en que se encuentre el tipo de contribuyentes que reclaman la ley que consideran inequitativa respecto de aquellos a los que la ley otorga un trato preferencial, es decir, que la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley dependerá de las diferencias o similitudes entre los contribuyentes favorecidos y los que se consideran afectados. Así el problema estriba en determinar los casos en que los contribuyentes son similares o distintos o cuando su situación es similar o diferente frente a una misma ley o a los que reciben un trato especial distinto.⁷⁵

IV.3.3. CASOS DE JURISPRUDENCIA RELACIONADOS CON BIENES INMUEBLES

A lo largo del tiempo muchas han sido las promociones de demanda de amparo de la Justicia Federal contra las leyes que integran el Sistema Fiscal Mexicano relacionadas con inmuebles, sentándose así la jurisprudencia correspondiente, siendo ejemplos representativos los siguientes:

En los casos del ISR y del IMPAC (derogado a partir de 2008), para actualizar o determinar el valor de bienes o cantidades, se utiliza el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México. Con motivo de diversas demandas en las que se alegó la inconstitucionalidad del artículo 20 del CFF vigente en 1987, que establece precisamente disposiciones sobre el citado índice, el Pleno declaró la inconstitucionalidad del precepto sosteniendo que no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán tomarse en cuenta para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México, la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base de imposición; así mismo, se indica que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución. (Posteriormente en 1989, el legislador incluyó en el artículo 20-Bis del CFF las reglas respectivas para la elaboración del referido índice). La tesis se dictó bajo el rubro: “ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD

⁷⁵ Los impuestos en México. Lic. Horacio Uresti Robledo. Taxx Editores Unidos, S.A. de C. V. México D. F. 2006.

TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE)”.

“VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD, IMPUESTO SOBRE EL AUMENTO DE. EL ARTÍCULO 6° DEL DECRETO 308 DE LA LEGISLATURA DE NUEVO LEÓN VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El artículo 6° del decreto 308 de la legislatura del Estado de Nuevo León, que aprueba el proyecto de ejecución de las obras “Integración Urbana San Agustín- Valle Oriente-Monterrey Sur”, al establecer que el impuesto sobre aumento de valor y mejora específica ha de determinarse considerando entre otros elementos, los coeficientes de utilización del suelo, viola el principio de legalidad tributaria porque en el citado decreto y en las leyes a las que remite o en aquellas que tienen relación con la materia, no se establecen las reglas, procedimientos o criterios conforme a los cuales deben calcularse los citados coeficientes, de lo que se sigue que se vulnera el citado principio en tanto se deja a la libre voluntad de las autoridades administrativas la determinación de uno de los elementos que son necesarios para calcular el importe del tributo, sin que sea obstáculo para esta conclusión que se trate de cuestiones de orden urbanístico, cuya decisión es naturalmente propia de la actuación administrativa, pues cuando un elemento de este orden es incorporado por la ley fiscal a la descripción del hecho imponible o sea que se puede someter a impuesto, su determinación queda regida por el principio de legalidad tributaria en cuanto incide de manera clara en el monto del gravamen a pagar.” Jurisprudencia del Pleno P./J. 20/97, SJF marzo 1997, pág. 64.

PREDIAL. LA TARIFA DEL IMPUESTO RELATIVO CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 52 DE LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE SINALOA, VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1994, NO SATISFACE LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. La tarifa contenida en el artículo 52 de la Ley de Hacienda del Estado de Sinaloa, vigente a partir del 1° de enero de 1994, carece de los requisitos de equidad y proporcionalidad que a todo ordenamiento tributario obliga a satisfacer la fracción IV de artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De conformidad con la tarifa de que se trata, el legislador ha considerado iguales, en función de la tasa impositiva, a los contribuyentes que tienen predios cuyo valor catastral fluctúa dentro de un límite inferior y otro superior de los rangos que contiene la propia tarifa; pero considera que son desiguales, respecto de aquellos, los contribuyentes cuya situación jurídica se encuentra determinada por un valor catastral que exceda,

aunque sea en un centavo, el límite superior de un rango, los cuales se ubican en el rango superior, quedando sujetos a la tasa mayor siguiente. Dicha tarifa otorga un trato desigual a quienes se encuentran en situaciones semejantes, pues cuando la diferencia entre un valor catastral y otro es la mínima de un centavo, el legislador considera que son situaciones desiguales. En este orden de ideas, al rebasar los contribuyentes un rango en una cantidad mínima y quedar comprendidos en el rango siguiente, les resulta un aumento en la tasa, considerablemente desproporcional al incremento de la suma gravada.” Jurisprudencia del Pleno 93/97 SJF diciembre 1997, pág. 12.

En relación al *impuesto predial* se define que el principio de equidad se contraviene por una ley que otorga tratamiento distinto a propietarios de inmuebles destinados a casa habitación, agrícolas, pesqueros, silvícolas y ganaderos, de aquellos contribuyentes que los destinan a otras actividades. La desigualdad se da porque los propietarios de esos inmuebles gozan de una reducción del 50% del impuesto, mientras que los demás no tienen ese beneficio. La tesis se dictó con el rubro: “PREDIAL. EL ARTÍCULO 20, FRACCIÓN III, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE EN 1990, QUE REGULA DICHO IMPUESTO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA”, Pleno GSJF noviembre 1992, pág. 37.

En la tesis “PAVIMENTACIÓN, INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO PARA LA CUANDO LAS OBRAS SE EJECUTARON CON ANTERIORIDAD AL DECRETO RESPECTIVO. LEGISLACIÓN DE DURANGO”, publicada en 5ª época, SJF Tomo LXXI, Pág. 5584 (1942), la 2ª sala preciso que *un impuesto no es destinado al gasto público cuando tiende a reintegrar al fisco cantidades invertidas en servicios públicos que previamente fueron recaudados por otros impuestos.*

Existen otros precedentes en los que se consideró que el gravamen, aunque con un fin especial, estaba destinado al gasto público, como puede observarse en el siguiente rubro: “PLANIFICACIÓN. LOS HONORARIOS DEL PERSONAL TÉCNICO QUE INTERVIENE EN LA PLANEACIÓN Y EJECUCIÓN DE OBRAS DE INTERÉS GENERAL, QUEDAN COMPRENDIDOS EN LOS GASTOS PÚBLICOS”, Pleno 7ª época, SJF Tomo 51, 1ª parte, pág. 27 (1973).

COOPERACIÓN, LOS ARTÍCULOS 15 Y 16 DEL DECRETO NÚMERO 23 DEL ESTADO DE MÉXICO PUBLICADO EL 7 DE JUNIO DE 1967,

QUE ESTABLECE DERECHOS DE, PARA LA CONSTRUCCIÓN DE LA AUTOPISTA MÉXICO – QUERÉTARO, TRAMO CUATRO CAMINOS TEPOZOTLÁN, NO SON CONFISCATORIOS NI LIMITAN LA PROPIEDAD. No son violatorios los artículos 15 y 16 del decreto número 23 del Estado de México, publicado el 7 de junio de 1967 porque sean confiscatorios; “confiscar” significa jurídicamente, privar a una persona de su patrimonio para aplicarlo al fisco. Los artículos 15 y 16 del Decreto número 23 no disponen la confiscación del patrimonio de los particulares, a favor del fisco del Estado, pues lo único que hacen es asegurar el pago de los derechos de cooperación, en tanto no se demuestre por los interesados que están al corriente en el pago de los mismos derechos. Tampoco se limita el derecho de propiedad, pues no impide a los particulares usar, disfrutar o disponer de sus bienes, ya que el decreto reclamado no contiene ninguna disposición en ese sentido. Por otra parte tampoco se prohíbe a los particulares transmitir la propiedad, el uso o aprovechamiento de sus inmuebles, por lo que por este concepto, tampoco resultan violatorios de garantías individuales los artículos 15 y 16 del decreto citado.” Pleno, 7ª época, SJF Vol. 78, pág. 19.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y PROPUESTA

V.1. CONCLUSIONES

Es frecuente sobre todo en la zona del Valle de México, confundir la contribución especial por mejoras que se conoce bajo el nombre de Impuesto para Obras de Planificación y que pertenece a la Legislación del Distrito Federal, con un impuesto de Plusvalías. La Ley de dicho impuesto para estas obras, señala como objeto del mismo, las mejoras que experimentan los propietarios de los predios que colindan con las obras que la propia Ley enumera. El legislador se ha abstenido de caracterizar a la contribución por mejoras en forma correcta y por ello es frecuente oír que se le menciona como Impuesto de Plusvalía.

La Contribución por Mejoras es una prestación que se paga por el beneficio económico directo que experimenta el propietario de un predio que colinda o está dentro del área geográfica en que se ejecutó la obra; en cambio el Impuesto de Plusvalía, es el que se paga al Estado por el incremento en el valor que han obtenido determinados bienes como terrenos y construcciones, como consecuencia de cambios económicos, a veces subjetivos o virtuales, que ha experimentado el País o la zona en donde se encuentran ubicados estos bienes, pero como queda establecido estos dos impuestos son definidos por conceptos diferentes.

Como se trató en el presente trabajo de tesis, en la actualidad algunos países tienen en vigor el Impuesto de Plusvalías; pero en México no existe específicamente en estos momentos una ley en vigor con esa denominación, sin embargo es un hecho que estamos pagando dicho tributo, ya que lo encontramos disfrazado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en la del Impuesto Especial de Tasa Única, cuando se afectan las utilidades por la enajenación de bienes inmuebles, así como en el impuesto predial, cuando se paga más por los predios que por algún motivo económico o por decisiones gubernamentales, aumentan de valor es decir ganan en plusvalía, como se vio cuando tratamos estos temas en el apartado de marco impositivo inmobiliario; por lo que “la participación del Estado Mexicano en las plusvalías generadas por el uso y aprovechamiento del suelo en las ciudades, afirmamos contundentemente con los suficientes elementos de juicio descritos, que: **Es**

verdad y no falacia”. Se trata de una **renta ficta** por ser simulada, fingida, por concepto de plusvalías, ya que se consigue de un objeto distinto a los expresados en las leyes en comento al realizarse una mutación del objeto del tributo, aunque resulta evidente e inconcuso, porque no ofrece duda, que lo establecido en el propio texto de dichas leyes en cita, no coincide en forma alguna con lo que sucede en la realidad, en la que **disfrazadamente estamos pagando un impuesto por ese concepto**.

En nuestro País de conformidad con la legislación fiscal analizada, los propietarios que poseen inmuebles de más valor, que tienen esa diferencia positiva en el valor a su favor por diversas razones, entre otras porque hayan ganado en plusvalía por diversos motivos; de acuerdo a la garantía de legalidad, son tasados para cubrir el impuesto que les corresponda, por las susodichas leyes fiscales, mismas que deben cumplir con el principio de proporcionalidad de que habla la fracción IV del artículo 31 Constitucional y que descansa en el supuesto de que el sujeto pasivo del tributo, debe aportar para los gastos públicos en función de la capacidad contributiva que posea, debiendo dar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza que en particular grave un tributo, pagando más, quien posea más riqueza. Así en el momento en que el propietario de un inmueble, en términos reales paga más, porque existe diferencia positiva entre el valor actual y el anterior, es decir que ha habido aumento de valor en un periodo de tiempo determinado, se está reconociendo, de acuerdo con la definición del concepto de plusvalía, que ese incremento en el pago corresponde al de la plusvalía generada en dicho periodo.

Así los propietarios de bienes inmuebles que han ganado en plusvalía, de forma natural y de acuerdo a los criterios constitucionales de proporcionalidad, a través de pagar mayores impuestos, que forman parte de una recaudación que en México de acuerdo con el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación y solo mediante ley podrá destinarse a un gasto público específico, aportan también más proporcionalmente al gasto público, que ejerce el Estado previa autorización del Congreso de la Unión del Presupuesto de Egresos de la Federación, integrado por numerosas partidas, que con una política social de redistribución del ingreso que beneficia a todos los ciudadanos, cubren con creces y rebasan en nuestro País, los fines recaudatorios de los instrumentos de recuperación de plusvalías urbanas en los países estudiados, que cuentan con una legislación de recuperación de plusvalías incipiente, que se ubica en un marco constitucional diferente al nuestro, que no está suficientemente probada por la experiencia y el tiempo,

aunque estén asesorados, promovidos e implementados, queremos pensar que de buena fe, por una organización norteamericana.

Como vimos en su momento 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 causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago, por lo que resultaría inconstitucional proponer un impuesto discriminatorio, que solo gravara a un grupo de contribuyentes, que serían precisamente los propietarios de bienes inmuebles que sin buscarlo ni esperarlo hayan ganado ocasional y virtualmente en plusvalías, lo que llegado el caso, ante un imprevisto pago de impuestos, podría provocar un efecto adverso en su situación patrimonial a través de una actividad confiscatoria del Estado, originada por falta de recursos económicos del contribuyente para el pago del inesperado impuesto. De cualquier forma, con la legislación fiscal actual en caso de plusvalía, el ciudadano tiene que pagar como hemos analizado, por ese beneficio, un incremento en impuesto predial y al realizar la enajenación del predio un pago mayor del ISR o del IETU, por lo que un impuesto a las plusvalías sería una sobre tasa a dichos impuestos, como sucede con el inconstitucional 25 % adicional que se cobra sobre el monto de los impuestos estatales según la ley de Hacienda del Estado de Querétaro.

En los países en los que se está aplicando el impuesto a las plusvalías, se han creado aparatos administrativos permanentes, integrados por numerosos y bien retribuidos profesionales, que maquinan los planes recaudatorios y que no cuidan la proporcionalidad que mira hacia la economicidad del impuesto por un lado y la proporcionalidad de la carga impositiva por el otro, de forma que no se agote la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Por otra parte de acuerdo a criterios jurisprudenciales de la SCJN, los impuestos no son reciclables, como se establece en la tesis “Pavimentación, Inconstitucionalidad del Impuesto para la, Cuando las Obras se Ejecutaron con Anterioridad al Decreto Respectivo. Legislación de Durango”, publicada en 5ª época, en la que la sala precisó que un impuesto no es destinado al gasto público cuando tiende a reintegrar al fisco cantidades invertidas en servicios públicos que previamente fueron recaudados por otros impuestos. Siendo este el caso de las plusvalías que se obtienen por los beneficios de una obra pública, para la que ya aportaron con sus impuestos, proporcionalmente a sus ingresos, los ciudadanos beneficiados.

De acuerdo con las nociones generales en torno a la garantía de legalidad tributaria, que tiene como finalidad salvaguardar las garantías individuales en materia tributaria, compuesta de los principios de proporcionalidad y equidad, que se han mencionado en este trabajo, así como de los criterios jurisprudenciales de la SCJN, podría demostrarse que una ley para el cobro de un impuesto por plusvalías en nuestro País sería inconstitucional al contravenir dicha garantía, para la afirmación anterior, veamos las tesis de jurisprudencia sentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, tomo 91-96 primera parte, páginas 172 y 173, materias constitucional y administrativa, cuyo contenido es el siguiente:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación , como del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y tercero sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de *impuestos imprevisibles* o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o del municipio en que resida. El problema es que un impuesto por plusvalías es imprevisible, porque el causante potencial no sabe cuando la autoridad esté fraguando un hecho imponible, que no goce de meridiana claridad y si exhiba su afán recaudatorio, que derive en un impuesto de este tipo que lo afecte y lo convierta en sujeto del tributo. Lo cual también se presta a los actos de corrupción enmascarados que se realizan con el trafico de las plusvalías generadas por la planificación del desarrollo urbano y la ejecución de la obra pública, como se comentó en el apartado de potencialización social.

En resumen un impuesto de plusvalías en México, tendría en primer término que contar con la garantía de legalidad, con objeto de que el gobernado tenga pleno conocimiento de los elementos constitutivos de las contribuciones, entre ellos, el objeto o signo de la capacidad contributiva que se pretende gravar, en este caso la plusvalía, pues solo de esta manera podrá tener certeza sobre la forma en la que debe atender puntualmente cada una de sus obligaciones fiscales.

Lo anterior significa que la definición clara y concreta del objeto del tributo, es una condición necesaria para la validez constitucional de cualquier impuesto, pues a partir de ella el contribuyente podrá conocer cual es el signo de capacidad contributiva que el legislados pretende gravar, por lo que para implementar un impuesto de este tipo en el país en la actualidad, tendrían que estudiarse previamente por el Ejecutivo todos los elementos constitutivos del proyecto, de lo contrario dudamos que pasara el cerrado cedazo del Legislativo, si es que no es omiso en definir de manera clara y precisa el objeto del impuesto y menos llegado el caso, el filtro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dado que se trataría de establecer un sobre impuesto, que sería confuso, indeterminado e injusto desde la definición de sus elementos y que llegado el momento, de ser aprobado, provocaría incertidumbre jurídica en todos los contribuyentes propietarios de inmuebles urbanos y rurales, que en cualquier momento podrían colocarse bajo el hecho de ser generadores del crédito fiscal por plusvalías. Por lo anterior se puede deducir que nuestra actual legislación en materia inmobiliaria es mejor para nosotros los mexicanos, a la de los países mencionados imbuidos en otra problemática social y económica, ya que la situación actual no nos causa los problemas jurídicos y sociales que vendrían de implantar una nueva carga económica a una ciudadanía que padece las alzas de la tasa de inflación, que niega el Banco de México y el creciente desempleo que niega el Ejecutivo Federal; pero hay quienes piensan que se podría sufrir un nuevo impuesto: El de las plusvalías, lo cual como se ha demostrado es una aberración; así actualmente se aporta al presupuesto público por ese concepto, de manera inconsciente para la mayor parte de los propietarios de inmuebles, quienes en raras ocasiones reflexionan acerca del alcance y trascendencia exactos de sus actos tributarios, por lo difícil de entender para las mayorías de la tramitología fiscal, a través de cumplir con las leyes que se han comentado, lo que además no produce incertidumbre ni incrementa la creciente inconformidad social, ya que estamos acostumbrados o habituados al velado tributo.

V.2. PROPUESTA

Es difícil realizar proposiciones en un tema tan complejo, como el abordado en el presente trabajo de tesis, pero lo hacemos cumpliendo con el contenido señalado al documento, exponiendo nuestras ideas al respecto y con el objetivo de que en algún momento pudieran ser de utilidad en un estudio posterior del tema tratado.

En primer término comenzaremos por comentar que la Resolución Miscelánea Fiscal a la que se le han dado más de veinte años de existencia es el fruto de una deficiente actividad legislativa y reglamentaria, con este instrumento el Secretario de Hacienda y Crédito Público devalúa conceptos legales y reglamentarios, lo que es aceptado por algunos grupos de contribuyentes, que se ven obligados a someterse ante la eminencia de una sanción y otras consecuencias. La miscelánea es un signo de la anarquía y desorden, que ha provocado un sistema impositivo ambivalente entre lo que dice la legislación fiscal y lo que aparece en la miscelánea que no siempre son congruentes. El sistema fiscal es una demostración de inconsistencia y falta de continuidad en lo bueno, en el que sus actores, se empeñan en alterar las normas jurídicas y complicar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que como obligan a todos, todos deberíamos de entender. De conformidad con la garantía de legalidad lo más recomendable sería reducirla a su mínima expresión para contemplar solo aquello que represente formalidades de la ley y el reglamento. Por lo que se propone que se restrinja la Miscelánea Fiscal a cuestiones puramente formales que no sean abordadas en los reglamentos, tales como la elaboración de formularios para el pago de impuestos o avisos, listas de autorizados para recibir donativos, nombres de contribuyentes dados de baja en el padrón fiscal y otras cuestiones necesarias para complementar la legislación fiscal y su reglamentación, apegándose totalmente al espíritu de dichas disposiciones, porque cuanto más crezca la miscelánea, mayor será la demostración de ineficiencia de las funciones legislativa y reglamentaria, ya que promulgan muchas veces al vapor, disposiciones legales inacabadas que tocan al de sobra remunerado Poder Legislativo y al que no lo es menos Poder Ejecutivo.

Afirma Uresti, autor mencionado en el presente trabajo, que las exposiciones de motivos contenidas en las iniciativas anuales del Poder Ejecutivo y los debates en el Congreso, son útiles, pues explican las razones por las que se busca el establecimiento de la regla; sin embargo, algunas son ininteligibles e

incompletas, faltas de sentido común e incluso en ocasiones se omite la explicación al ciudadano del porque de las reformas, dando la sensación de que no fueron discutidas, al menos no integralmente y por lo tanto el Proceso Legislativo fue incompleto o convenido por oscuros intereses o con el Ejecutivo.

Sigue diciendo el crítico, que se ha generado una aberrante práctica, por un lado, la autoridad fiscal pretendiendo atribuirse la facultad reglamentaria que corresponde por disposición constitucional, al titular del poder ejecutivo y por la otra, el legislador que en un número cada vez mayor de disposiciones legales, delega irresponsablemente a la autoridad fiscal, que como sabemos pertenece al Poder Ejecutivo, la expedición de reglas aplicables a los impuestos, convirtiéndose el Ejecutivo también en legislador, lo cual es inconstitucional, al depositarse dos poderes en una misma persona. Así en infinidad de ocasiones se distorsiona la intención de la ley en detrimento de la función reglamentaria y de la propia función legislativa. Esas prácticas han complicado tradicionalmente la administración impositiva y su exacto cumplimiento.

Pensamos que el sistema impositivo debe ser sencillo y facilitar el pago del impuesto que a cada particular corresponde, pero tantas veces hemos escuchado los ciudadanos hablar de su simplificación, que cuando escuchamos nuevamente decirlo al actual titular de la SHCP el pasado 10 de septiembre de 2008, en el acto en el que entregó al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos para el próximo ejercicio fiscal, pocos, muy pocos ciudadanos le creyeron. Por lo que nos manifestamos por la implementación de una auténtica simplificación del pago de impuestos, que llegue a ser tan sencilla que cualquier ciudadano pueda calcular y realizar sus pagos personalmente, sin ayuda de Contador Público alguno.

Por otro lado nos declaramos a favor de eficientar la aplicación de la legislación fiscal y el control de la evasión, ya que a pesar de las constantes declaraciones de los bien remunerados funcionarios fiscales, los cuales son legalmente responsables de la aplicación de la ley y del abatimiento de la evasión tributaria, lo cierto es que no obstante la aparición del IETU y del IDE, que se nos dijo tenían esos objetivos, sigue en su apogeo la Economía informal, de tal manera que la base de contribuyentes cautivos, a los que se les hace efectivo hasta sus últimas consecuencias este calificativo propio de un terrorismo fiscal aplicado injustamente a los ciudadanos cumplidos, sigue

siendo reducida, ya que solo un porcentaje bajo de la población nacional en edad productiva, cumple con las obligaciones fiscales, olvidando los funcionarios responsables que el propósito fundamental de las contribuciones es recaudatorio, lo cual nos habla de que el principio constitucional de equidad no se cumple, ya que este implica que los contribuyentes que se encuentren en una misma hipótesis de causación, guarden una idéntica situación frente a la norma que lo regula y evidentemente que entre los evasores hay muchos que no encuadran en esa hipótesis porque no contribuyen, al menos como debieran para el gasto público, al no cubrir ninguna obligación fiscal de impuesto directo, pagando sólo los impuestos indirectos como el IVA que no se pueden eludir. Estamos consientes de que una ley es general y equitativa cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma ley establece, declarando aquí corresponsables de la evasión, a los funcionarios fiscales correspondientes, que no implementan ni ejecutan ningún programa eficiente de control, que aterrice en la realidad mexicana.

La multiplicación de las leyes, dice Carnelutti evocado por Fix Zamudio, intelectuales tributarios ambos, que fueron citados en el presente trabajo de tesis, es un fenómeno fisiológico, de la misma manera que se multiplican los utensilios de que nos servimos en nuestras casas o en el ejercicio de nuestras profesiones, pero esa multiplicación ha ido más haya y ha provocado una verdadera inflación legislativa, que puede compararse con la obstrucción de las calles de las ciudades modernas por el exceso de vehículos que la abruman.⁷⁶

Finalmente queremos citar a quienes se empeñan en seguir creando nuevos impuestos en México, como los recientes IETU e IDE y a los que sugieran otros como la creación de un impuesto a las plusvalías, el inciso 22 de “los sentimientos de la Nación o 23 puntos dados por Morelos para la Constitución” en donde se estableció: “*Que se quite la infinidad de tributos, pechos⁷⁷ e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados.*” Esta

⁷⁶ Carnelutti Francesco. *Cómo Nace el Derecho*. citado por Fix Zamudio H. En torno a los problemas de la Metodología del Derecho. Revista de la Facultad de Derecho, México, Tomo XVI, abril-junio de 1966, pags.489 y 490.

⁷⁷ Tributo que pagaban al señor sus vasallos plebeyos. Contribución, tributo.

propuesta del Generalísimo José María Morelos y Pavón, no cumplía con el requisito de proporcionalidad que ya desde entonces pregonaban los teóricos de los tributos, pues todos por igual serían gravados con una misma tasa, cosa que en la actualidad sólo ocurre con los impuestos al consumo como el IVA, excepcionalmente con el Impuesto Sobre la Renta de las sociedades mercantiles y el que gravó, para muchos injustamente, a los activos hasta el último día de 2007. La peculiaridad de este impuesto se debe a que la propuesta fue hecha para solventar las necesidades de las condiciones de inestabilidad política y social generadas por la Guerra de Independencia, por lo que no refleja la intención de crear un sólido sistema impositivo, ya que el propósito era sufragar los gastos inmediatos que provocaba el movimiento independentista, pero refleja el repudio a los numerosos e ignominiosos gravámenes coloniales y lo cierto es que en cualquier lugar del tiempo y del espacio, un número excesivo de impuestos solo puede provocar en los ciudadanos rechazo, angustia, desaliento y evasión.

REFERENCIAS

- Acosta Córdova Carlos. Proceso. Semanario de Información y Análisis. CISA Comunicación e Información, S.A. de C. V. México, D.F. 24 de junio del 2007, págs. 7,8,9 y10.
- Barreto Cruz Nidia. Contribución por Plusvalía. Facultad de derecho. Universidad Externado de Colombia. 2003, págs. 19 y 20.
- Carnelutti Francesco. Cómo nace el Derecho, citado por Fix Zamudio H., En torno a los problemas de la Metodología del Derecho, Revista de la Facultad de Derecho, México, Tomo XVI, abril-junio de 1966 pags. 489 y 490.
- Cauwes citado por Mehl. Lucien. Elementos de Ciencia Fiscal Ob. cit. pág. 281,citado así mismo por Uresti Robledo Horacio, en la obra Los Impuestos en México.
- Clavijero Francisco Javier. Historia Antigua de México. 1ª edición del original escrito en Castellano, Editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 1945, Tomo I, págs. 243 a 246.
- Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre de 1981.
- Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación. 1º de enero de 2008.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Law Editores.
- Cortés Hernán. Escritura convenida entre Cortés y el Ayuntamiento de la Vera Cruz del 5 de agosto de 1519. Documentos Cortesianos, edición de José Luis Martínez, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1ª edición, México 1990. Tomo I, pág. 89.
- Cortina Gutiérrez Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Editorial Porrúa S.A., 1ª Edición, México 1977.

- Chinoy Ely. *An Introduction to Sociology*. Random House, New York. 1963, pág. 43.
- De Alvarado Hernando. *Código Ramírez*. Publicado en la obra *Tezozómoc, Crónica Mexicana*. Editorial Porrúa, S.A.. 4ª edición, México 1987.
- De las Casas Bartolomé. *Tratados*. Editorial Fondo de Cultura Económica, 1ª edición México 1974, Tomo II pág. 1181 y sigs.
- Diario Oficial de la Federación. Adición a la Ley del impuesto al Valor Agregado. 1º de enero de 2008.
- Dictamen de la Cámara de Senadores sobre la Reforma al Artículo 115 Constitucional, publicado el 27 de diciembre de 1982, hoja 6.
- Engels Federico. *Barbarie y Civilización*, cap. IX, en *El Origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado*, México, Ediciones Frente Cultural, pág. 281.
- Ezio Vanoni. *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*. Editorial Dott A. Giuffre. Milano 1961, págs. 78 y 79.
- Furtado Fernando. “Instrumentos para la Recuperación de Plusvalías en América Latina: Debilidad en la Implementación, Ambigüedad en la Interpretación”, en *Landlines*: [www.lincolinst.edu].
- Gómez Robledo Antonio. *Aristóteles. Política. Versión Española*. Editorial Porrúa, S.A. México 1970, pág. 191.
- Iziotti. *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Ob. cit., pág. 291.
- Jaramillo Samuel. *La Experiencia Colombiana en la Recuperación Estatal de los Incrementos del Precio del Suelo. La Contribución de Valorización y la Participación en Plusvalías, Recuperación de Plusvalías en América Latina: Alternativas para el Desarrollo Urbano*, Cambridge, Lincoln Institute of Land Policy. Pontificia Universidad Católica de Chile, Edit. Eurelibros, 2001. pág. 71.

- La Constitución y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación. Editada por la Suprema Corte y el Fondo de Cultura Económica, México 1993, 1ª edición, Tomo III, pág. 2064.
- Latapí Mariano. Doctor en Tributación por la Pacific Western University y autor del libro La Realidad de los Impuestos en México. 30 Años de Perversión Fiscal. Proceso N° 1599, pág. 11.
- León Portilla Miguel. Toltecáyotl, Aspectos de la Cultura Náhuatl. Editorial Fondo de Cultura Económica, 1ª edición, México 1980, págs. 272 a 274.
- Ley de Hacienda de los Municipios del estado de Querétaro Arteaga.
- Ley del Impuesto Especial de Tasa Única. Publicada en el Diario Oficial de la Federación. 31 de diciembre del 2007.
- Ley del Impuesto Predial de los Municipios del Estado de Querétaro. Publicado en el Periódico Oficial de Gobierno del Estado de Querétaro “La Sombra de Arteaga”. 12 de nov. de 2002.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002.
- Madero García Ruy J. M.C. Valuación Catastral. FESCISVAL. México, D. F. 2002. pág. 152.
- Michavilla Francisco. Poder y Negocios. Edición número 10. 8 de mayo 2007. Zoom Media Mexicana, S.A de C.V. México D.F.
- MacIver Robert M. and Charles H Page Society: An Introductory Analysis. Nueva York. Ñ. Rinehart, 1949, pág. 24.
- Margain Manautou Emilio. Introducción al Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1979.
- Marx Carlos. El Capital. Crítica de la Economía Política. México. Fondo de Cultura Económica. Clásicos de Economía 1987, págs. 9,11,13,15,19,23,37 y 39.

- Palavicini, Félix. Historia de la Constitución de 1917. Edición del autor, impresa en 1938, México 1938 Tomo II, págs.507 y sigs.
- Payno Manuel. México y sus Cuestiones Financieras con la Inglaterra, la España y la Francia. Edición facsimilar de la de 1862, elaborada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1982, págs. 1 y 2.
- Romero Matías. Memoria de Hacienda y Crédito Público. Editada por la Imprenta del Gobierno, en Palacio México 1870, edición facsimilar de 1967 de la Secretaria de Hacienda y Crédito público, pág. 66.
- Saredo. Trattato delle leggi. Firenze, 1871. citado por Benvenuto Gra. Los Impuestos en México, pág. 35.
- Smith Adam. La Riqueza de las Naciones. Editorial Fondo de Cultura Económica. Pág. 726.
- Smolk Martín y Furtado Fernando. Recuperación de Plusvalías en América Latina: Alternativas para el Desarrollo Urbano, Cambridge Institute of Land Policy-Pontificia Universidad Católica Chile, Edit, Eureolibros, 2001, pág. XVI.
- Uriesti Robledo Horacio Lic. Los Impuestos en México. Tax. Editores Unidos, S.A. de C.V. 2007, pág. 37 y sigs.
- Vanoni, Ezio. Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias. Traducción de Juan Martín Queralt. Editorial Dott A. Giuffre, Milano 1961.
- Zavala Silvio A. Las Instituciones Jurídicas de la Conquista de América. Editorial Porrúa, S.A., 3ª edición, México 1988, págs. 352 y sigs.