

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**“EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO
ELEMENTO FUNDAMENTAL. IMPUESTO PREDIAL.”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

PAOLA DENISSE TORRES BARRÓN.

ASESORA: LIC. PATRICIA LÓPEZ LÓPEZ.

CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO D.F., ENERO DE 2008.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

DEDICATORIA

A DIOS

Por permitirme vivir este momento tan anhelado y por todas las cosas buenas y malas que hay en mi vida.

A MIS PAPITOS

Por todo su apoyo, su amor, su esfuerzo, gracias mami por levantarte conmigo cada mañana y cada día durante todo el camino que he recorrido desde que nací, gracias papi por impulsarme y sostenerme, pero sobre todo gracias por confiar y creer en mi y porque sin ustedes prácticamente sería nada.....

A MIS HERMANOS

Porque me han enseñado con su ejemplo, porque me han acompañado, porque son una extensión de mi, gracias Kari por compartir conmigo aquellas largas noches de pláticas que extraño, por tus consejos y gracias Uli por pelear conmigo y demostrarme que no lo se todo y que siempre se puede aprender de los demás.

A LA UNAM Y A LA FACULTAD DE DERECHO

Por ser mi casa de estudios, por haberme proporcionado todos los elementos para formarme como profesionista, por todos los conocimientos adquiridos, y porque ahí viví una de las mejores etapas de mi vida.

A LA LIC. PATY

Por transmitirme sus conocimientos, por motivarme a que me esforzaré cada día más, por fijarme metas y ayudarme a cumplirlas, por compartir conmigo este sueño, pero sobre todo gracias por hacerme creer en mi misma.

A TODOS MIS AMIGOS

Por compartir conmigo cada momento de alegrías y tristezas, por escucharme, por ayudarme, gracias por todos esos momentos de diversión y de estudio.

Li gracias por ser tan tierna y enseñarme a hacer equipo, Ele gracias por enseñarme a ser una mujer competitiva y decidida, Ingrid gracias por enseñarme que la verdadera amistad perdura a través del tiempo y la distancia.

Gina, que te puedo decir, sabes el lugar que ocupas en mi vida, gracias por dejarme compartir mis sueños contigo y porque he sido participe de los tuyos, gracias por que más que una amiga eres mi cómplice y como una hermana para mi.

A TODOS AQUELLOS QUE DE ALGUNA MANERA COLABORARON CONMIGO, QUE ME APOYARON O QUE SIMPLEMENTE ESTUVIERON AHÍ CUANDO LOS NECESITE.

POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU

CAPÍTULO III LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

3.1 PRINCIPALES APORTACIONES DOCTRINALES AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	90
3.1.1 TEORÍAS DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	90
3.1.1.1CAPACIDAD CONTRIBUTIVA OBJETIVA O ABSOLUTA Y SUBJETIVA O RELATIVA.....	90
3.2 DIFERENTES ACEPCIONES DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA (CONCEPTO JURÍDICO, ECONÓMICO Y FISCAL)	92
3.3 FUNCIONES DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	98
3.3.1 COMO CAUSA DEL IMPUESTO.....	99
3.3.2 COMO MEDIDA DEL IMPUESTO.....	100
3.4 CAPACIDAD ECONÓMICA COMO PARÁMETRO DE MEDIDA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	101
3.4.1 PARÁMETROS DE MEDICIÓN DE LA RIQUEZA (DIRECTOS E INDIRECTOS)	101
3.4.2 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD COMO ELEMENTO DE MEDIDA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	108
3.5 LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO LÍMITE A LAS CONTRIBUCIONES.....	111
3.5.1 ELEMENTOS QUE DETERMINAN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	111
3.5.2 MÍNIMO EXENTO PERSONAL Y FAMILIAR.....	119

CAPÍTULO IV EL IMPUESTO PREDIAL

4.1 DEFINICIÓN.....	123
4.2 ANTECEDENTES.....	141
4.2.1 ORIGEN.....	141
4.2.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.....	148
4.3 ELEMENTOS.....	149
4.3.1 SUJETOS.....	149
4.3.2 OBJETO.....	159
4.3.3 BASE.....	160
4.3.4 TASA.....	172
4.4 REFORMA DE 2005. ENCLAVE DE VALOR EN RELACIÓN A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	176

CAPÍTULO V LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO PRIMORDIAL EN EL IMPUESTO PREDIAL

5.1 PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA FALTA DE PAGO DEL IMPUESTO PREDIAL-----184

5.2 IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.-----185

5.3 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO QUE TIENDE A DISMINUIR EL PROBLEMA DE LA FALTA DE PAGO DEL IMPUESTO PREDIAL.-----186

CONCLUSIONES-----189

BIBLIOGRAFÍA.

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL. IMPUESTO PREDIAL

INTRODUCCIÓN

Entre la autoridad fiscal y el contribuyente ha existido una relación antagónica desde siempre, que ha evolucionado a través del tiempo, ello derivado de que a nadie le gusta entregar su dinero y por otro lado el fisco pretende a toda costa allegarse de recursos económicos, ¿el objeto del Estado? Obtener ingresos y destinarlos al gasto público, ¿el problema al que se enfrenta?, es la falta de disposición de los contribuyentes a cumplir con ésta obligación. Sin embargo, más allá de un sentido tan simple, existe un complejo sistema de derechos y obligaciones que constriñe a ambas partes a dar y recibir, a contribuir a la hacienda pública y obtener un servicio por parte del Estado y si aunado a ello, se tiene un estado de derecho y la tan ansiada justicia tributaria y estos se suman entre otros conceptos, se dará vida al sistema tributario mexicano que debería tender siempre a la justicia.

Es precisamente en la búsqueda de la justicia tributaria, que se han creado una serie de normas y principios relativos al establecimiento y recaudación de los tributos que son las directrices, las reglas de juego entre el sujeto activo (el Estado) y el sujeto pasivo (los contribuyentes) en lo que se llama “relación jurídica tributaria”.

Durante el desarrollo de esta tesis, el lector se irá adentrando en lo complejo de una parte del sistema tributario mexicano, iniciando con el estudio de la potestad tributaria que es donde se origina el establecimiento de las contribuciones, ya que ésta es la facultad conferida al Estado, quien a través del poder legislativo ejercerá esta atribución, les mostraré también a quien corresponde este poder a nivel federal y a nivel local de acuerdo con llamada competencia residual.

Posteriormente, pero en el mismo capítulo estudiaré los antecedentes de los principios que en materia tributaria rigen en México, ello sin dejar pasar algunos comentarios de derecho comparado derivados de la importancia que tienen ciertos sistemas jurídicos como el español, el italiano e incluso el alemán, donde se han alcanzado niveles de estudio que pueden servir de parámetro para lograr mejorar el nuestro, por supuesto con las adecuaciones exigidas por las circunstancias específicas y necesidades propias de nuestro país.

Durante el estudio de este marco histórico abordaremos evidentemente, los principales ordenamientos que han existido en los Estados Unidos Mexicanos, con la intención de observar la evolución de los mismos y sus avances en materia tributaria, resaltando entre otros a la Constitución de 1824, la de 1857 y, claro está la de 1917 que es la que rige actualmente y que contiene por tanto los principios de derecho positivo, destacando los rectores en materia tributaria como lo son: el de reserva de ley, el de equidad, el de proporcionalidad y el de igualdad. Pasaré además por una breve reseña del pensamiento de dos de los estudiosos de la antigüedad más destacados por sus aportaciones a la justicia tributaria ya que fueron pioneros en el establecimiento del principio de igualdad entre otros, es decir, sientan las bases a las cuales se constriñen las legislaciones actuales, ellos son Adam Smith y Adolfo Wagner.

Ahora bien, en el segundo capítulo denominado “Marco conceptual. Elementos de las Contribuciones”, el objetivo será estudiar los componentes de los tributos para llegar a comprender puntualmente cada una de las partes que integran este concepto y de esta manera poder aplicarlo al tema en específico cuando arribe a los siguientes capítulos de éste trabajo y de ésta manera, en forma integral teniendo ya los conocimientos adquiridos *vid infra*, poder formarme una opinión o criterio más certero del tópico que me atañe en esta ocasión, para ello se deberá establecer sus elementos cualitativos y cuantitativos. Estudiaré por tanto dentro de los elementos cualitativos de las contribuciones que son aquellos que constituyen la esencia de las mismas al determinar la forma y el modo del surgimiento de la obligación, al hecho imponible en su aspecto objetivo y subjetivo y a los sujetos activo y pasivo que han de actuar en la relación jurídica tributaria.

Por otro lado abordaré dentro de los elementos cuantitativos que son los que determinan la obligación en dinero, a la base gravable y a los tipos de gravamen o alícuota esto con el objetivo particular de que como ya mencione al llegar al tema medular que es el principio de capacidad contributiva y el impuesto predial, resulte más fácil determinar la naturaleza y los elementos de éste, así como su clasificación y debida aplicación.

En el tercer capítulo, procuraré el estudio del principio de capacidad contributiva que es tema primordial en el presente trabajo y que se puede definir como la aptitud que tienen los sujetos pasivos para afrontar la carga tributaria y el cual, no obstante de no encontrarse establecido

textualmente en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es de gran importancia y trascendencia, sobre todo si se llega a lograr que las disposiciones fiscales reflejen la verdadera esencia del mismo.

Se trata de un principio que lejos de ser innecesario, ha ido cobrando gran relevancia por ser junto con otros como el de legalidad o reserva de ley, el de equidad y el principio de proporcionalidad (analizados en el primer capítulo), los que sientan las bases para la justicia tributaria a nivel Constitucional, motivo por el cual considero que debería ocupar un lugar más importante en el pensamiento de los legisladores y ser tomado en cuenta en el establecimiento de aquellas leyes y artículos de las mismas que imponen contribuciones.

En este sentido, pasaré también por el estudio de las principales aportaciones teóricas y doctrinales al principio de capacidad contributiva, retomando a los autores más destacados a nivel internacional en la materia como lo son Giannini, Berliri, Micheli, Vannoni, Sainz de Bujanda, Jarach, entre muchos otros que abordan también el tema.

El motivo por el cual he decidido enfocar este estudio al principio de capacidad contributiva es muy simple, más no óbice. La capacidad contributiva es un principio recogido por muchas Constituciones contemporáneas por su alto grado de eficacia, sin embargo, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no lo señala de manera expresa, restándole el rango de importancia que merece, lo cual, si bien es cierto no afecta directamente a éste, debido a que de una u otra manera se encuentra implícito en los principios de proporcionalidad y equidad, también lo es que repercute en el ánimo del legislador al no tomarlo en cuenta ciertamente en muchas de sus disposiciones, puesto que al no ser señalado por la Carta Magna, pasa a un segundo plano en el que no resulta vital su aplicación.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado al respecto, dando un concepto de lo que es la capacidad contributiva, pero este principio va más allá de una simple definición y adecuación de éste con los principios de proporcionalidad y equidad dada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, éste es el principal motivo por el cual se debe tomar en cuenta a la capacidad contributiva y llevarla a la luz del sistema constitucional mexicano a fin de lograr una verdadera justicia tributaria, en la cual al contribuyente se le brinde la seguridad jurídica de que aporte al fisco en razón de sus posibilidades reales, sin

sentir lacerado o menoscabado su patrimonio, ya que sólo en la medida en la que el contribuyente se certifique que la contribución al Estado es sólo eso, una contribución que le va a repercutir tarde o temprano en un beneficio, cuando pueda gozar de algún servicio público, sólo en esa medida el contribuyente comenzará a reconocer que las contribuciones no son una carga, sino un medio para vivir mejor, con mayor seguridad y con todos los beneficios que reporta el Estado, de ésta manera la evasión y la elusión fiscal disminuirán paulatinamente, al tiempo que los contribuyentes vayan advirtiendo que su patrimonio y su estabilidad se encuentran salvaguardados de toda imposición excesiva y que lejos de invitarlos a cumplir con ella, los invita a evitar a toda costa y por cualquier medio pagar esa cantidad que les parece tan exorbitante. Es falso tratar de afirmar que con este sólo hecho la evasión y elusión e inclusive las demás figuras que tienden a evitar el pago de impuestos como lo son el fraude a la ley, el negocio jurídico o la simulación, tenderán a desaparecer con el simple hecho de aplicar el principio de capacidad contributiva, sin embargo, es muy importante tomar medidas en cuanto a este fenómeno de diversos tipos y entre ellas no dejar al olvido este valiosísimo principio y sus beneficios.

El cuarto capítulo estará dedicado al estudio del Impuesto Predial, pues para el presente ejercicio fiscal 2007, la Ley de Ingresos del Distrito Federal lo contempla en cantidades estimadas sólo por debajo del Impuesto Sobre Nóminas, es decir, si bien es cierto que para este año el predial ocupará el segundo lugar en recaudación, también lo es que en años anteriores ha sido el primero y que está sólo ligeramente por debajo del Impuesto Sobre Nóminas, lo cual lo hace ser uno de los más importantes a nivel local, y dada tal relevancia, es necesario realizar su estudio.

La importancia que ha cobrado este impuesto es debido a que la tierra, es el lugar de asentamiento de las personas y por tanto, siempre ha creado la preocupación de proteger y asegurar su tenencia, propiedad y traslado desde tiempos remotos, pero más aún el cobro de tributos por la misma.

Por ello, la historia de México es parte fundamental en este capítulo, su apasionante estudio me remontará a la época prehispánica, donde ya en el calpulli se llevaba un registro de los vecinos y de la tierra y donde el tributo era un derecho que se ganaba con la guerra ya que los pueblos conquistados se sometían económicamente a los conquistadores constituyendo un

sistema sumamente inequitativo e injusto, sin embargo con la llegada de los españoles y la conquista de Tenochtitlan hubo cambios en todos los aspectos incluyendo el hacendario, en el que se enriquecía a la corona española. Más tarde al término de la colonia, el período independentista de México es un período importante, pero es realmente durante el período constitucionalista cuando comienza a aterrizar en sí la idea del impuesto predial.

En fin, además de los antecedentes del impuesto predial, estudiaré su definición, así como la de los principales conceptos que giran en torno a ésta figura, adicionalmente analizaré su fundamento constitucional y posteriormente llegaré al estudio uno a uno de los elementos que lo componen, a saber el sujeto, objeto, base y tasa o tarifa .

Concluiré el cuarto capítulo con el novedoso tema de las colonias catastrales tipo enclave de valor que se adiciona a las ya existentes referidas a las áreas de valor y corredores de valor, analizaré como ésta nueva reforma afecta a los sujetos obligados al pago del impuesto predial y opinaré al respecto, si es o no una figura adecuada desde mi punto de vista, ello en relación al principio de capacidad contributiva.

En el último capítulo analizaré la problemática de la falta de pago del impuesto predial derivada principalmente de una cultura de no pago de impuestos y de renuencia a los mismos que se atañe al desconocimiento de los contribuyentes de los procedimientos de pago y a la en muchas ocasiones inadecuada imposición de los mismos. Por lo anterior determinaré la importancia del principio de capacidad contributiva en la aplicación de los impuestos, especialmente en el predial, para concluir entrelazando todos los tópicos fundamentales en el presente estudio, llegando a la conclusión de que dicho principio aplicado profundamente, tenderá a disminuir la falta de pago del predial, alentando a los contribuyentes a tomar conciencia de que dicho pago les reportaría mayores beneficios sociales que cualquier menoscabo a su economía.

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL. IMPUESTO PREDIAL.

“Quien no conozca su historia, está condenado a vivirla de nuevo, porque conocer el pasado es la única forma de entender el presente y de intuir el futuro.”

CAPÍTULO I MARCO HISTÓRICO. POTESTAD TRIBUTARIA.

La historia es el relato de los sucesos que han ocurrido a lo largo del tiempo, pero su verdadera esencia va más allá de una simple narración que nos informa o nos entera de lo sucedido en el pasado, ya que ésta nos ayuda a conocerlo y comprenderlo, a estudiarlo evitando cometer los mismos errores, tratando de superar los aciertos, todo en busca del desarrollo de la humanidad.

En este sentido, es trascendente para el presente trabajo, comenzar con el estudio del marco histórico del tópico en cuestión, por ello a continuación trataré de esbozar lo que ha sido la potestad tributaria en México a través del tiempo, en los principales ordenamientos que han regido al país y con los pensamientos de los doctrinarios más destacados en el tema.

Lo anterior con la intención de establecer los orígenes y el desarrollo de las contribuciones, para llegar a determinar su situación actual y la manera en la que ésta puede mejorar.

Anteriormente, los tributos tenían un sentido distinto al que actualmente ostentan, de tal manera que:

“En sus orígenes, el pago de tributos se encuentra claramente identificado como señal de esclavitud, sumisión, dominio o dependencia; la población quedaba sometida a la voluntad de la autoridad para satisfacer unilateralmente las contribuciones a favor de unos cuantos, quienes ejercían la función de dueños de cosas y personas, sin pensar siquiera en recibir algún beneficio a cambio.”¹

En la actualidad, la imposición de contribuciones, no obstante de representar históricamente una obligación pesada para quienes habían de pagarlas, ha superado su antiguo propósito y se ha convertido en un instrumento importante de recaudación de ingresos para el erario público, con nuevos fines como lo son principalmente la satisfacción de las necesidades de la población. Por lo tanto, ya no constituyen sólo una carga para los contribuyentes sino un sistema de derechos y obligaciones tanto para el gobierno como para estos mismos, los cuales encarnan una relación jurídica tributaria.

Comenzaré por tanto el presente trabajo analizando la potestad tributaria, que es el poder o facultad conferida al Estado para que, a través del órgano legislativo, establezca las contribuciones que habrán de cubrir los ciudadanos, la importancia de este tema salta a la vista, ya que al ser éste órgano el encargado de establecer en las leyes respectivas el complejo sistema al que han de ceñirse todos los sujetos participantes en la relación jurídica tributaria, principalmente los sujetos pasivos o destinatarios de la norma, que son quienes van a contribuir con aquél, está en manos del mismo ya sea el crear un sistema funcional, eficiente y eficaz con el cual se logre un resultado óptimo de recaudación que tienda a construir un mejor país a través de una justicia tributaria, o bien establecer un sistema en el cual el yugo fiscal lo convierta en enemigo del contribuyente, el cual evitará a toda costa la relación jurídica tributaria

¹ CURIEL VILLASEÑOR OMAR. *Principios tributarios*. Línea universitaria. México, 2001, p.19.

o en el peor de los casos, estando dentro de ella, la violentará a través de la evasión o la elusión fiscal, o de otras figuras de carácter evasivo, con lo cual disminuirá la recaudación y los ingresos percibidos por este, que al ser menos, provocarán un deficiente desempeño de sus funciones, lo cual se reflejará directamente en la sociedad que sufrirá las terribles consecuencias.

De acuerdo a lo anterior, corresponde al Poder Legislativo, a través del Congreso de la Unión, por las facultades que expresamente le confiere la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecer, entre otras materias, en la de impuestos, las cargas que habrán de soportar los ciudadanos. Estudiosos del tema han señalado lo siguiente:

“El ejercicio de la facultad tributaria en México, constituye una función de naturaleza legislativa desde el punto de vista formal, en razón de que es competencia exclusiva del Congreso de la Unión su ejercicio, así mismo, desde el punto de vista material, esa atribución impositiva, es una tarea de carácter legislativa, toda vez que la obligación de tributar de los individuos, sólo puede por mandato constitucional, establecerse mediante leyes.”²

Asimismo, para el maestro Sergio Francisco de la Garza la potestad tributaria es aquella:

“...facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.”³

Por otro lado señala el estudioso Rebolledo Herrera, que es preferible denominar a este principio como facultad tributaria, puesto que el término poder o potestad nos remonta a un concepto equivocado en el que la autoridad puede ejercer éste sobre los particulares, siendo que para ello, debe en primer término cumplir una serie de requisitos constitucionales y a su vez la define como:

“...la atribución de los órganos legislativos para el establecimiento de contribuciones o tributos...”⁴

Ya sea que unos la llamen potestad o facultad y otros le nombren poder yo por mi parte considero a bien llamarla potestad ya que si bien es cierto está regulada por la Constitución para evitar el abuso por parte de las autoridades, también lo es que al ser conferida por ésta misma, dota a aquellas con ese poder, por ello, para obviar más controversias al respecto pasaré a otros aspectos también importantes del tema como lo son las características del mismo, que van más allá de su denominación.

El autor Giuliani Fonrouge señala cuatro características del poder tributario:

1. Abstracto.- *“El poder tributario es esencialmente abstracto, ya que es una potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos. No debe confundirse tal potestad con el ejercicio de ese poder; una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta la actualización de esa facultad en el plano de la materialidad.”⁵*

² REBOLLEDO HERRERA. *Introducción al derecho fiscal*, México, 2002, p. 63.

³ *Ibidem*, p.57.

⁴ Op. Cit. REBOLLEDO HERRERA, p. 57.

⁵ QUINTANA VALTIERRA JESUS, *Derecho Tributario Mexicano*, 4º ed., Trillas, México, 1999, p. 71.

2. Permanente.-“El poder tributario es connatural al Estado y deriva de su poder, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto subsista, el Estado indefectiblemente tendrá el poder de gravar.”⁶
3. Irrenunciable.-“El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: es como el oxígeno para los seres vivientes.”⁷
4. Indelegable.- “Este aspecto esta íntimamente ligado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho de forma absoluta y total; delegar significaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.”⁸

Efectivamente, de acuerdo con las apreciaciones del maestro Fonrouge, las características de la potestad tributaria son las siguientes: es abstracta, porque no existe en el mundo material, es decir no es algo que sea tangible, que podamos ver o tocar, sin embargo existe en nuestra razón; es permanente porque no puede terminar, ya que de dejar de existir, también terminaría el Estado y con el la sociedad; es indelegable e irrenunciable porque sólo al Estado le corresponde ejercerla en virtud del objetivo de beneficio social que persigue.

Por demás explícitos los anteriores elementos o características de la potestad tributaria resulta óbice cualquier otra aclaración, por ello pasaré a continuación a desarrollar el fundamento constitucional de la misma para poder determinar la postura de nuestros legisladores al respecto.

Actualmente, a nivel Federal, ésta potestad se sustenta en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 73 fracción VII que señala:

*Art. 73.-“El Congreso tiene facultad:
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.”⁹*

Posteriormente, esta facultad del Congreso se exterioriza a través de las leyes tributarias respectivas que establecen las contribuciones.

Al respecto, el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación establece acerca de las leyes tributarias:

Art. 5 CFF: “...son aquellas que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas...”, “...se consideran que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”¹⁰

Es conveniente señalar que ésta potestad tributaria, tiene limitaciones establecidas específicamente en la propia Constitución como lo son: las garantías o principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, los cuales van a impedir el ejercicio arbitrario o excedido de las autoridades facultadas para llevar a cabo dicha atribución y que estudiaré por tanto en este mismo capítulo vid supra por la importancia que como límite a ésta potestad detentan.

⁶ Ibidem, p. 71.

⁷ Ibidem p. 71.

⁸ Ibidem p. 71.

⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, SISTA, México, 2006.

¹⁰ Código Fiscal de la Federación. www.sat.gob.mx.

Ahora bien, para comprender los otros niveles de gobierno en que opera esta potestad tributaria, ya sea estatal, municipal o en el Distrito Federal que es el caso que me atañe en el presente estudio, debo estudiar a continuación en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos lo siguiente:

- En primer término, el artículo 124 de nuestra Carta Magna, que establece un sistema de exclusión o bien, como la doctrina le llama competencia residual, en el cual todo lo que no esté conferido expresamente por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se entenderá concedido a los estados, también denominados entidades federativas, con esta sencilla fórmula nos limitamos a verificar cuáles son las facultades de la Federación y todas las demás que no estén en el texto constitucional serán de las entidades federativas.

Art. 124: “Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”¹¹

- A partir de las reformas constitucionales del 22 de agosto de 1996, relativas al régimen político del Distrito Federal, la Carta Magna otorga facultades de manera también expresa a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, por lo cual el Congreso de la Unión ahora es quien se encuentra limitado para legislar solamente sobre aquello que esté expresamente reservado para su Asamblea Legislativa.
- Del análisis de los artículos 117 y 118 constitucionales se desprenden las limitaciones y restricciones impositivas de los estados y que por tanto serán las materias en las que no podrán tener injerencia.

Art. 117.-“Los Estados no pueden en ningún caso:

- I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras;*
- II. Derogada.*
- III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado;*
- IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;*
- V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;*
- VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;*
- VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;*
- VIII. Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional.*
Los estados y los municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas, inclusive los que contraigan organismos descentralizados y empresas públicas, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en una ley y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas fijen anualmente en los respectivos presupuestos. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública, y
- IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.*

¹¹ Ibidem, Constitución Política.

*El Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo.*¹²

Art. 118.- *Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:*

- I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones;*
- II. Tener, en ningún tiempo, tropa permanente ni buques de guerra, y*
- III. Hacer la guerra por sí a alguna potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente que no admita demora. en estos casos darán cuenta inmediata al Presidente de la Republica.*¹³

No obstante, el autor experto en el tema Rebolledo Herrera precisa las partes del sistema de distribución de facultades tributarias en el pacto federal mexicano de una manera muy interesante como se observa a continuación:

- **Facultad Tributaria Originaria.-** *“Se caracteriza por constituir una facultad de establecer tributos por un órgano de gobierno por mandato directo de la Constitución”*¹⁴, ejemplo:
 - **Art. 73 Constitucional fracc. VII Constitucional.-** *“El Congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.”*¹⁵
 - **Art 122 fracción IV inciso b) Constitucional.-** *“La Asamblea de Representantes del Distrito Federal tiene facultades para... Analizando primero las contribuciones que a su juicio deban decretarse para cubrirlos...”*¹⁶
 - *“En el caso de los Estados, cuentan con facultades tributarias originarias de manera implícita, toda vez, que al presentarse restricciones en dicha materia, cuenta con atribuciones en las restantes materias. Así mismo cuentan de manera expresa, con facultades tributarias respecto a los municipios artículo 115.”*¹⁷

Art. 115.- *“Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes:*

IV Los Municipios 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.*

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que este se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

¹² Ibidem, Constitución Política.

¹³ Ibidem.

¹⁴ Op. Cit, REBOLLEDO HERRERA, p.59.

¹⁵ Ibidem, Constitución Política.

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ Ibidem, REBOLLEDO HERRERA, p. 59.

- 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.*

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas.

Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su Objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

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

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;”¹⁸

Así mismo, debe hacerse el reconocimiento de la fracción III del mismo artículo 115 Constitucional que señala:

“III. Los municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:

- a) *Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;*
- b) *Alumbrado publico.*
- c) *Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;*
- d) *Mercados y centrales de abasto.*
- e) *Panteones.*
- f) *Rastro.*
- g) *Calles, parques y jardines y su equipamiento;*
- h) *Seguridad publica, en los términos del articulo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y transito; e*
- i) *Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.*

Sin perjuicio de su competencia constitucional, en el desempeño de las funciones o la

¹⁸ Ibidem Constitución Política.

prestación de los servicios a su cargo, los municipios observaran lo dispuesto por las leyes federales y estatales.

Los municipios, previo acuerdo entre sus ayuntamientos, podrán coordinarse y asociarse para la más eficaz prestación de los servicios públicos o el mejor ejercicio de las funciones que les correspondan. En este caso y tratándose de la asociación de municipios de dos o mas estados, deberán contar con la aprobación de las legislaturas de los estados respectivas. Así mismo cuando a juicio del ayuntamiento respectivo sea necesario, podrán celebrar convenios con el estado para que este, de manera directa o a través del organismo correspondiente, se haga cargo en forma temporal de algunos de ellos, o bien se presten o ejerzan coordinadamente por el estado y el propio municipio;

Las comunidades indígenas, dentro del ámbito municipal, podrán coordinarse y asociarse en los términos y para los efectos que prevenga la ley.”¹⁹

- **Facultades Tributarias originarias exclusivas de la Federación.-** “...estas consisten en el otorgamiento constitucional de facultades tributarias exclusivas al Gobierno Federal, en las materias precisadas en el artículo 73 fracción XXIX Constitucional.”²⁰
 - b. Sobre comercio exterior;
 - c. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 constitucional;
 - d. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
 - e. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; e
 - f. Impuestos 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 producción y consumo de cerveza.

Dicho artículo señala textualmente:

Art. 73 Constitucional fracc. XXIX Constitucional.- “El Congreso tiene facultad:

XXIX Para establecer contribuciones:

- 1. Sobre el comercio exterior.*
- 2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.*
- 3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.*
- 4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y*
- 5. Especiales sobre*
 - a) Energía eléctrica.*
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.*
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.*
 - d) Cerillos y fósforos.*
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.*

¹⁹ Ibidem.

²⁰ Ibidem, REBOLLEDO HERRERA p. 59.

- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.”²¹

“Debe indicarse, que si bien dentro del pacto federal, las entidades federativas renuncian al establecimiento de gravámenes en las referidas materias, de conformidad con el último párrafo de la fracción citada se establece, que estos participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción determinada por la Ley de Coordinación Fiscal. Así mismo, los estados, a través de sus legislaturas fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica. Las atribuciones tributarias que nos ocupan aunada la coordinación fiscal entre Federación y estados, en materia del impuesto al valor agregado, impuesto de tenencia y cobro de derechos, constituyen lo denominado por el argot “federalismo fiscal.”²²

Adicionalmente, las materias precisadas en el art. 73 fracción X constitucional son también consideradas facultades tributarias exclusivas de la federación.

Art. 73 fracción X constitucional.- “El Congreso tiene facultad: ... para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas, y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes de trabajo reglamentarias del artículo 123.”²³

Este artículo al señalar que el Congreso tiene facultad para legislar en toda la República sobre ésta materia, se entiende que también será en el ámbito de las contribuciones. Lo anterior se encuentra avalado por un reciente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contrario a su anterior postura que señalaba que la fracción X del artículo 73 y el 123 constitucionales, no conferían poderes tributarios.

Además el conjunto de facultades tributarias federales son consideradas por la doctrina como ilimitadas ya que la fracción VII del art. 73 constitucional no limita de forma alguna a las materias en que este nivel de gobierno puede establecer contribuciones.

- *Facultades Tributarias de las Entidades Federativas.- “Los estados cuentan con facultades tributarias de manera implícita dentro de la Constitución Federal, toda vez, que esta última al establecerles determinadas prohibiciones tributarias, se deduce que cuentan facultades tributarias plenas en las materias no comprendidas dentro de la dicha prohibición, por lo que consideramos que no es necesario que se le concedan de manera expresa y directa este tipo de facultades.”²⁴ Las limitaciones a las facultades tributarias de los Estados expuestas en la Constitución Federal son:*
 - *“Prohibiciones indirectas en las facultades tributarias exclusivas de la federación previstas en el art. 73 fracción XXIX constitucional.*
 - *Prohibiciones directas en la prohibición para ejercer facultades tributarias en las materias precisadas en los artículos 117 y 118 constitucionales.”²⁵*

²¹ Op. Cit. Constitución Política

²² Ibidem p. 60.

²³ Op. cit. Constitución Política.

²⁴ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA p.61.

²⁵ Idem p 61.

- **Facultad Tributaria Delegada.**- *“Esta clase de facultad tributaria, se presenta cuando un órgano de gobierno, que posee facultades originarias en materia tributaria, por autorización directa de la constitución puede transferir a otros órganos gubernamentales distintos, la gravación de ciertas materias o de algunos de sus elementos substanciales, como sucede con las situaciones previstas en los artículos 118 fracción I y 131 segundo párrafo constitucionales, mediante los cuales se faculta al Congreso de la Unión para delegar facultades tributarias en materia de comercio exterior y aranceles en las Legislaturas Estatales y en el Presidente de la República , respectivamente”²⁶*
- **Facultad Tributaria concurrente o coincidente.**-*“Se presenta en aquellas materias, que pueden ser gravadas por la Federación y por los estados conjunta o coincidentemente, es decir, son aquellas materias que de conformidad con el sistema de distribución por exclusión, corresponden ejercer a los estados, pero que a su vez, el gobierno federal justifica que no le están prohibidas gravar, por lo tanto, también establece contribuciones al respecto. No debe pasarse por alto que, de conformidad con los artículos 115 y 122 constitucionales, el Congreso de la Unión no puede imponer prohibiciones o limitaciones a las facultades tributarias de los estados y del Distrito Federal. En lo tocante a los municipios, constitucionalmente crecen de facultades tributarias según lo dispone el 115 fracción IV constitucional, en el cual se precisa que sus ingresos tributarios serán establecidos por el Congreso o Legislatura estatal.”²⁷*

En relación con el sistema de distribución de poderes tributarios, a partir de 1944, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció al respecto como se aprecia en la siguiente jurisprudencia:

La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la federación y los estados, en la mayoría de las fuentes de ingresos (art. 73 fracción VII y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (art. 73 fracciones X y XXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (art. 117 fracciones IV, V, VI, VII y 118).

Tesis jurisprudencial número 11, Apéndice al SF, 1965, parte primera, Pleno, pag. 42.

Establecido lo anterior, han quedado claras las facultades establecidas constitucionalmente para efectos de dotar de potestad tributaria a la federación, estados y municipios, a continuación, me remontaré a los antecedentes constitucionales de el tema en cuestión, hasta llegar a los principios fundamentales en materia tributaria que como ya mencione, son también límites a la potestad tributaria que he venido estudiando. Por lo tanto, comenzaré con la Constitución de 1824.

1.1 CONSTITUCIÓN DE 1824.

La Constitución es la ley fundamental de un Estado. En ella, se establecen los derechos y obligaciones esenciales de los ciudadanos y gobernantes. Se trata de la norma jurídica suprema y ninguna otra ley, precepto o disposición puede contravenir lo que ella expresa.

La también llamada Carta Magna, es la expresión de la soberanía del pueblo. Conforme a ésta Ley Fundamental, la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo, del cual dimana todo poder público y se instituye para beneficio de éste, quien además tiene el derecho inalienable de alterar o modificar en todo tiempo la forma de su gobierno.

²⁶ Idem p.61.

²⁷ Ibidem p. 61, 62.

Antes de entrar de lleno al estudio de los principales ordenamientos que han existido en los Estados Unidos Mexicanos respecto al t3pico que concierne en este momento y espec3ficamente en este punto de la Constituci3n Federal de los Estados Unidos Mexicanos, se3alare brevemente algunos documentos relevantes en su momento los cuales plasmaron las ideas respecto a los tributos y al actual art3culo 31, en su fracci3n IV, de la Constituci3n Pol3tica de los Estados Unidos Mexicanos que son motivo de la presente investigaci3n.

a) *“En los Sentimientos de la Naci3n, escritos por Jos3 Mar3a Morelos Y Pav3n o veintitr3s puntos sugeridos para la Constituci3n de 1814, suscritos en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813, el punto 22 se refiere espec3ficamente al tema que nos ocupa, al decir que: “...se quite la infinidad de tributos, hechos e imposiciones que m3s agobian, y se se3ale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual de ligera, que no oprima tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esa corta contribuci3n y la buena administraci3n de los bienes confiscados al enemigo, podr3 llevarse el peso de la guerra y los honorarios de empleados”.*²⁸

b) *“El Acta de Independencia de M3xico expedida por el Congreso de An3huac, el 6 de noviembre de 1813 en la Ciudad de Chilpancingo, destaca la indisoluble liga entre los deberes de la nacionalidad y la contribuci3n al gasto p3blico al declarar reo de alta traici3n a todo lo que se le oponga directa o indirectamente a su independencia, ya protegiendo a los europeos, opresores, de obra, palabra o por escrito, ya neg3ndose a contribuir con los gastos, subsidios o pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras.”*²⁹

c) *“El Decreto Constitucional para la libertad de la Am3rica Mexicana, conocido m3s com3nmente como Constituci3n de Apatzing3n fue sancionado en Apatzing3n el 22 de octubre de 1814, se refiere al objeto de nuestro estudio en sus art3culos 36 y 41:*

Art. 36: Las contribuciones p3blicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.

*Art. 41: La obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisi3n a las leyes, un obedecimiento absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposici3n a contribuir a los gastos p3blicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.”*³⁰

d) *“El Acta de la Independencia mexicana, levantada en la ciudad de M3xico el 28 de septiembre de 1821, establece en lo referente al tema, que la Naci3n “...sostendr3 a todo trance y con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos, si fuere necesario, esta solemne declaraci3n...”siguiendo la clara tendencia de los documentos patrios ya narrados.”*³¹

e) *“El Reglamento Provisional Pol3tico del Imperio Mexicano, suscrito en la ciudad de M3xico el 18 de diciembre de 1822, contiene el art3culo 15 con el siguiente texto.*

*Art. 15: Todos los habitantes del imperio deben contribuir, en raz3n de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.”*³²

f) *“El Plan de la Constituci3n Pol3tica de la Naci3n Mexicana, fechado en la ciudad de M3xico el 16 de mayo de 1823, en la base 1^a nos se3ala, en lo que ata3e a nuestro tema:*

²⁸ CARRASCO IRIARTE HUGO, *Derecho Fiscal Constitucional*, Oxford, 4^o ed. M3xico, 2000, p. 169.

²⁹ Idem p. 169.

³⁰ Idem p. 169.

³¹ Idem p. 170.

³² Idem, p. 170.

Los ciudadanos que la componen (la Nación Mexicana) tienen derechos y están sometidos a deberes. Sus deberes son: 1º Profesar la religión católica, apostólica y romana, como única del Estado; 2º Respetar las autoridades legítimamente establecidas; 3º No ofender a los semejantes, y 4º Cooperar al bien general de la Nación.³³

g) “El Tratado entre México y España por medio del cual esta Nación reconoció la Independencia mexicana, firmado por la Reina María Cristina de España, el 28 de diciembre de 1836, en su artículo 6º contiene afirmaciones que anuncian el principio de igualdad tributaria, como se desprende de su texto:

Los comerciantes y demás ciudadanos de la República mexicana o súbditos de su Majestad Católica, que se establecieron, traficaren y transitaren por todo o parte de los territorios de uno u otro país, gozarán de la más perfecta seguridad en sus personas y propiedades y estarán exentos de todo servicio forzoso en el ejército o armada o en la milicia nacional y de toda carga, contribución o impuesto que no fuere pagado por los ciudadanos y súbditos del país en que residan y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos y demás cargas generales, como la protección y franquicia en el ejercicio de su industria...³⁴

h) “En las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, suscritas en la ciudad de México el 29 de diciembre de 1836, en la fracción II del artículo 3º de la primera ley se disponía:

Artículo 3º: Son obligaciones del mexicano... II cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.³⁵

i) “En el proyecto de reformas a las Leyes Constitucionales de 1836, fechado en la ciudad de México el 30 de junio de 1840, se confirma la obligación del mexicano de contribuir a los gastos públicos, en la fracción II del art. 10, en los siguientes términos:

Artículo 10: Son obligaciones de los mexicanos...II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.³⁶

j) “Las Bases orgánicas de la República Mexicana, acordadas por la junta legislativa establecida conforme a los decretos de 19 y 23 de diciembre de 1842, sancionados por el Supremo Gobierno Provisional el 12 de junio de 1843 y publicadas por el bando nacional el día 14 siguiente, contienen el art. 14, que reitera la obligación del mexicano para contribuir a los gastos de la Nación, con el siguiente texto:

Artículo 14: Es obligación del mexicano contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación.³⁷

Sin embargo, a lo largo de la historia, son las siguientes leyes fundamentales que emanaron de un Congreso Constituyente las que antecedieron a la Constitución actual:

- “Acta constitutiva de la Federación y la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, de 1824.
- Las Siete Leyes Constitucionales, de 1835-1836.
- Bases orgánicas de la República Mexicana de 1843.
- Acta constitutiva y de Reformas de 1847.

³³ Idem p. 170.

³⁴ Idem p. 170.

³⁵ Idem p. 170.

³⁶ Idem p. 171.

³⁷ Idem p. 171.

- *Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, de 1857.*³⁸

Aclarado todo lo anterior, procederé ahora sí a analizar la Constitución de 1824.

*“Los antecedentes de esa Constitución los hallamos en la española de Cádiz de 1812 en los “Sentimientos de la Nación”, de José María Morelos y en el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, o Constitución de Apatzingán, de 1814.”*³⁹

Ahora abordaré más concienzudamente las Constituciones que ha tenido México hasta llegar a la Constitución actual, en todas se hace mención de los impuestos pero en la vigente se agregan algunos elementos y modificaciones que marcan la pauta para sustentar el presente tema.

*“El Acta Constitutiva de la Federación fue aprobada por el segundo Congreso Constituyente el 31 de enero de 1824, con este hecho, los legisladores sientan las bases para la discusión constitucional. La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824 tenía además como antecedentes: los Elementos Constitucionales (1811) de la Junta de Zitácuaro, la declaración de los Sentimientos de la Nación de 1813 y el Decreto Constitucional para la América de 1814, mejor conocido bajo el nombre de Constitución de Apatzingán, los dos últimos emanados del Supremo Congreso Nacional de América, Congreso de Anáhuac o de Chilpancingo, y del Acta de Declaración de la Independencia y Soberanía de México del 6 de noviembre de 1813.”*⁴⁰

Dicha aprobación realizada por la Federación Mexicana el 31 de enero de 1824 marca el inicio de la vida jurídico-política de México Independiente, dando origen a la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del 4 de octubre de 1824.

*“El constituyente tuvo dos preocupaciones fundamentales: por una parte, la necesidad de organizar funcionalmente un Estado federado; y por la otra mantener el precepto de la soberanía popular que permitiera el mantenimiento de una república representativa, con división de poderes, en donde el pueblo fuera siempre el supremo elector. La Constitución resuelve no solo el debate entre centralistas y federalistas, sino que define el establecimiento de una República con un Poder Legislativo fuerte, y un Ejecutivo débil, sin ser propiamente una República Parlamentaria.”*⁴¹

*“El 4 de octubre de 1824, una vez que el Constituyente aprobó la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, a eso de las dos de la tarde, con el repique de campas, y disparos de salvas de artillería en la baterías de la Capital, se anunció dicho acontecimiento. La constitución de 1824 es un documento fuertemente ideológico, típico del liberales de la época, lejos del pragmatismo de la legislación anglosajona, sin embargo se inspira de manera importante en el modelo de federalismo norteamericano. Este incipiente federalismo tomaba como antecedente la división política colonial.”*⁴²

“La Constitución de 1824 consuma para siempre la libertad e independencia de México; mantiene su pertenencia absoluta al catolicismo apostólico y romano; adopta un gobierno del tipo de república representativa popular federal; reconoce como parte de la federación a 19 Estados y 4 territorios; divide el supremo poder en legislativo, ejecutivo y judicial, los organiza de manera amplia y detallada; deposita el poder legislativo en dos cámaras, una de diputados y otra de senadores; otorga una mayor importancia al poder legislativo, en ese sentido, en el título tercero denominado Del Poder Legislativo, se compone, nada mas y nada menos, que de siete secciones y 76 artículos; establece el gobierno particular de los Estados

³⁸ www.constitucion.presidencia.gob.mx.

³⁹ Idem.

⁴⁰ www.tlahui.com.

⁴¹ Ibidem.

⁴² Ibidem.

*libres y soberanos, igualmente dividido en legislativo, ejecutivo y judicial; y define las restricciones de los poderes de los Estados.*⁴³

Así se tiene que en la parte relativa al presente tópico, la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos (de 1824) en el Título III, Sección Quinta De las Facultades del Congreso General se establece lo siguiente:

ART. 49.- “Las leyes y decretos que emanen del Congreso General tendrán como objeto:

*VIII.- Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno.”*⁴⁴

Sin duda alguna, la Constitución de 1824 es la primera que tuvo vigencia real, por ello es importante ver que decía acerca de los impuestos, y como se puede observar en el anterior artículo, determinaba como facultad del Congreso Federal establecer las contribuciones, cobrarlas y ejercerlas, además puede observarse que en ese ordenamiento, aún no se contemplaban los principios de equidad y proporcionalidad como límites en el establecimiento de tales contribuciones. Sin embargo, la Carta Magna que realmente adquiere trascendencia en esta cuestión es la que analizaré a continuación.

1.2 CONSTITUCIÓN DE 1857.

Ya anteriormente se dio una breve descripción de la evolución de los ordenamientos que si bien es cierto no estuvieron todos vigentes, también lo es que plasmaron el pensamiento previo a los que si lo estuvieron, es decir que de alguna manera fueron la base y sustento intelectual que desembocó en los artículos consagrados por las tres Constituciones que han estado en vigor en México, es decir, las Constituciones que han operado y aquejado o bien beneficiado a los mexicanos. Por tanto procedo a estudiar en la Constitución de 1857, las disposiciones creadas en relación al presente tema.

*“El 5 de febrero de 1857, el Presidente Ignacio Comonfort y el Congreso Constituyente aprobaron la nueva constitución, la cual conservaba el federalismo, las libertades de trabajo, de propiedad, de expresión de ideas, de imprenta, de asociación, de petición y de comercio, y la abolición de la esclavitud. En ella se establecían como ciudadanos con derecho a voto todos los mexicanos varones que hubieran cumplido 18 años si eran casados y 21 si no lo eran.”*⁴⁵

“En el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, dado en el Palacio Nacional el 15 de mayo de 1856, se contenía el art. 4º relativo a las obligaciones de los habitantes de la República, en los siguientes términos:

*Art. 4º: Son obligaciones de los habitantes de la República: observar este estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio e industria que ejercen, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República.”*⁴⁶

“En el Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la ciudad de México el 16 de junio de 1856, se dedicó el art. 36 a las obligaciones de los mexicanos, en los siguientes términos:

⁴³ Ibidem.

⁴⁴ www.juridicas.unam.mx.

⁴⁵ www.presidencia.gob.mx.

⁴⁶ Op.cit. CARRASCO IRIARTE p. 171.

*Art. 36º: Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*⁴⁷

Este proyecto fue aprobado por unanimidad ⁴⁸ convirtiéndose en el artículo 31 de la Constitución Política del 5 de febrero de 1857, quedando de la siguiente forma:

Art. 31: Es obligación de todo mexicano:

- I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria, y
- II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

“Con múltiples acontecimientos, acuerdos, proyectos, documentos y opiniones que le preceden, la Constitución Política de la República Mexicana de 1857 estableció en su artículo 31, por vez primera, el carácter proporcional y equitativo de las contribuciones”.⁴⁹

Como se puede apreciar de la lectura del artículo anterior, y de la transcripción del pensamiento del estudioso Curiel Villaseñor, la Constitución en comento ya contemplaba como obligación de los mexicanos entre otras, la de contribuir con el gasto público, pero lo más trascendente es que contempló por primera vez dos de los principios fundamentales en materia tributaria, el de proporcionalidad y el de equidad, los cuales resultaron una aportación potencialmente benéfica hasta la actualidad en virtud de haberse convertido propiamente en límites a la potestad impositiva del Estado.

1.3 CONSTITUCIÓN DE 1917.

El primer jefe del Ejército Constitucionalista, Venustiano Carranza, convocó en diciembre de 1916 al Congreso para presentar un proyecto de reformas a la Constitución de 1857.

El documento pasó por una numerosa serie de modificaciones, revisiones y adiciones, en un esfuerzo por plasmar en su contenido la nueva realidad del país.

El 5 de febrero de 1917 la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue promulgada.

Señala el maestro Carrasco Iriarte dos acontecimientos que ocurrieron entre 1857 y 1917 relevantes en materia tributaria:

⁴⁷ Idem p. 171.

⁴⁸ Sólo hubo una salvedad en la sesión del 26 de agosto de 1856 que fue eliminar el adjetivo “justos” antes de “intereses”, ya que no existen intereses de la patria que no sean justos, por ello esta moción fue aprobada por unanimidad modificando sólo en esa parte el texto del artículo.

⁴⁹ Op. cit CURIEL VILLASEÑOR p.14.

1. El Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, expedido en el Palacio de Chapultepec el 10 de abril de 1865 apuntaba:

Art. 59: "Todos los habitantes del imperio disfrutan de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en el sucesivo se expidieren..."

Art. 72: Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente..."

*Art. 73: Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley.*⁵⁰

2. El artículo 31 de la Constitución de 1857 fue adicionado el 10 de julio de 1898 con la fracción II, que es antecedente de la fracción III del texto vigente. La fracción II adicionada establecía que era obligación de todo mexicano prestar su servicio en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.

El proyecto de Constitución presentado por Venustiano Carranza al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III, del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluir como fracción IV del mismo y asentar que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo modificación alguna a las fracciones III y IV, del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constitucional aprobó, en su sesión de 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857 y cuya trayectoria respeta el principio que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad exigida en el impuesto.

Tal proporcionalidad, exigida para el establecimiento del impuesto por la fracción IV, del vigente artículo 31, de la Constitución de 1917, concuerda con sus antecedentes constitucionales examinados en la doctrina económica-política en que se inspiró la Declaración Francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8, 339 y 340) y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "*en atención a sus facultades*" (posibilidades) como propuso dicha Declaración o "*...en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades...*" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz.

Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México, han tenido tal proyección para la Teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que:

"...todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad"; estos "*criterios de progresividad*", son, con justeza, la proporcionalidad que trata la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Mexicana, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva del obligado a satisfacer el tributo y las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor

⁵⁰ Op. cit. CARRASCO IRIARTE p. 172.

será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción”.⁵¹

En la Constitución de 1917 se plasma en la fracción IV, de su artículo 31 lo siguiente:

Art. 31: Son obligaciones de los mexicanos:

- IV. 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.

De esta fracción se desprenden los principios que analizaré vid supra, sin embargo existen otras consideraciones importantes dentro del mismo texto como las siguientes:

- El gasto público.- Los ingresos adquiridos mediante las contribuciones deben ser aplicadas al gasto público que previamente fue establecido de acuerdo a la ley de ingresos de la Federación “...este es un principio de destino, tanto para los gastos públicos de la Federación y Distrito Federal, como del Estado y Municipio donde el contribuyente reside.”⁵²

La siguiente tesis confirma lo antes señalado y explica:

GASTOS DE EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA. El art. 31 fracc. IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que este satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido, el Estado esta facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quines los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado.

AR 2 159/88 Francisco de Icaza Dofour , 23 de mayo de 1989, mayoría de 16 votos.

Ahora bien, es importante destacar en ésta Constitución de 1917 ya que es la que nos rige hasta la actualidad, además de los principios fundamentales en materia tributaria que en los siguientes puntos desarrollaré, las consideraciones que verteré a continuación darán un panorama general constitucional de las contribuciones:

- Órgano facultado para establecer las contribuciones a nivel federal: “El órgano del Estado facultado para establecer mediante leyes las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, es el Congreso de la Unión tratándose del nivel federal”⁵³, lo cual podemos observar en los artículos que a la letra señalan:
 - “Art. 70.- Toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto. Las leyes o decretos se comunicarán al Ejecutivo firmados por los presidentes de ambas Cámaras y por un secretario de cada una de ellas, y se promulgarán en esta forma: “El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta: (texto de la ley o decreto.)”

*El Congreso expedirá la ley que regula su estructura y funcionamiento internos...”*⁵⁴

⁵¹ DE LA CUEVA ARTURO. *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1999, p.273, 274.

⁵² MENDEZ GALEANA JORGE. *Introducción al Derecho Financiero*, Trillas, México, 2003, p 111.

⁵³ Idem p. 111.

⁵⁴ Op. cit. Constitución Política.

- *“Art. 73. -El Congreso tiene facultad:*
 - VII. *Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto;*
 - XXIX. *Para establecer contribuciones:*
 - 1 *Sobre el comercio exterior.*
 - 2 *Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del art. 27.*
 - 3 *Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.*
 - 4 *sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y*
 - 5 *Especiales sobre:*
 - a) *Energía eléctrica.*
 - b) *Producción y consumo de tabacos labrados.*
 - c) *Gasolina y otros productos derivados del petróleo.*
 - d) *Cerillos y fósforos.*
 - e) *Aguamiel y productos de su fermentación.*
 - f) *Explotación forestal, y*
 - g) *Producción y consumo de cerveza.*

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria general determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.”⁵⁵
- A nivel estatal y municipal serán facultados para establecer mediante leyes sus contribuciones los Congresos Locales de los Estados, de acuerdo con sus respectivas Constituciones Políticas, con base en los artículos 40 y 124 constitucionales, los cuales señalan:
 - *“Art. 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”⁵⁶*
 - *“Art. 124. Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”⁵⁷*

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ Idem.

⁵⁷ Idem.

- No obstante de estar facultados para establecer contribuciones los órganos antes señalados según sea nivel federal o local, éstas también tienen limitaciones claramente delimitadas de sus facultades así, *“Nuestra actual Constitución Política establece ciertas prohibiciones de carácter tributario para los Estados (art. 117). Así mismo, tampoco pueden establecer las contribuciones a que se refiere el art. 118 constitucional sin el consentimiento del Congreso de la Unión.”*⁵⁸ A continuación transcribo dichos artículos:
 - *“Art. 117. Los Estados no pueden en ningún caso:*
 - V. *Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen por su territorio;*
 - VI. *Prohibir ni gravar directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;*
 - VII. *Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.*
 - VIII. *Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.*
 - IX. *Gravar la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.”*⁵⁹
 - *“Art. 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:*
 - I. *Establecer Derechos de tonelaje, no otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones...”*⁶⁰
- Adicionalmente, cabe aclarar que: *“Los gastos del Estado se norman por el principio de legalidad, de ahí que el art. 126 de nuestra Ley fundamental disponga que”*⁶¹:
 - *“Art. 126. No podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.”*⁶²

Cabe destacar que hasta 1993 se reforma la fracción IV, del artículo 31 Constitucional y se decide incluir al Distrito Federal a la norma constitucional reconociéndole su calidad de sujeto activo de la relación tributaria, ya que el texto original señalaba que la obligación de contribuir sería para los gastos públicos de la Federación, estados y municipios sin señalar al Distrito Federal.

Las anteriores consideraciones fueron necesarias para la comprensión de este punto del trabajo, puesto que fueron respecto a artículos constitucionales que establecen las bases para el establecimiento de las contribuciones a nivel federal y local es decir, se están analizando las dos caras de la moneda en la Constitución en cuanto a la relación jurídica

⁵⁸ Op. cit. MENDEZ GALEANA p 112.

⁵⁹ Op. cit. Constitución Política.

⁶⁰ Idem.

⁶¹ Ibidem MENDEZ GALEANA p. 112.

⁶² Ibidem Constitución Política.

tributaria, se ha visto por un lado la obligación de contribuir al gasto público por parte de los sujetos pasivos y, por el otro la facultad de establecerlas por parte del sujeto activo.

1.3.1 PRINCIPIOS FUNDAMENTALES EN MATERIA TRIBUTARIA.

Antes de entrar de lleno al estudio de los principios torales del sistema tributario, los cuales constituyen no sólo garantías para los contribuyentes⁶³ sino limitaciones a la potestad tributaria a saber: reserva de ley, proporcionalidad y equidad, es menester cuando menos, señalar algunos otros principios, que si bien es cierto no son tan renombrados, también lo es que son complemento de estos y que son reconocidos a nivel mundial por doctos en la materia y son los siguientes:

- **Justicia.-** Este principio prevalece sobre los demás, al ser el fin de estos. *“Para que un impuesto sea justo, tiene que ser general, proporcional, uniforme, etc.”*⁶⁴

La justicia tributaria implica establecer la carga fiscal que le corresponde a cada uno de acuerdo a su capacidad contributiva. *“En la medida en que la equidad pudiese participar en la fijación de los estratos fiscales, el tratamiento sería, consecuentemente, más particular y justo.”*⁶⁵

Según la Suprema Corte de Justicia de la Nación el impuesto debe ser justo, es decir equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de la nación, para que no sea gravamen excesivo, ni modo de formar un patrimonio, pues el tributo ha de ser lo bastante para satisfacer los egresos de la nación.

El desarrollo de la justicia como punto de partida de la ética tributaria, según el maestro Curiel Villaseñor se materializa con el cumplimiento de cuatro condiciones que son:

1. *“Que el autor del tributo goce de manera expresa de la facultad potestativa para poder imponer la contribución.*
 2. *Que el fin por el cual se instituye y recauda un tributo tenga un fundamento y una razón material.*
 3. *Que exista un objeto que determine la razón, causa y fundamento de la contribución, principios que reconocen que no se gravan las personas, sino hechos realizados por las personas.*
 4. *La forma tributaria, sostenida hoy en día bajo el principio de proporcionalidad y equidad.”*⁶⁶
- **Generalidad.-** Se entiende en este principio, que todas aquellas personas que se sitúen en el supuesto establecido por la norma generadora de un crédito fiscal deberán pagar el tributo sin excepción alguna así lo señala el maestro De la Cueva:

“...consiste en que todas las personas físicas o morales que se encuentren en una situación generadora de un crédito fiscal,⁶⁷ es decir, que colmen el tipo legal hipotéticamente establecido,

⁶³ Se expresa que los principios de proporcionalidad y equidad constituyen garantías individuales a pesar de no encontrarse situados en la parte de la Constitución referida a dichas garantías, ya que por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se reconoce que estos principios constituyen garantías individuales.

⁶⁴ Op. cit. DE LA CUEVA ARTURO p. 284.

⁶⁵ Idem p. 284.

⁶⁶ Op. Cit. CURIEL VILLASEÑOR p.228.

deben pagar el tributo correspondiente, sin más excepciones que las legales. En consecuencia, nadie debe dejar de cubrir los impuestos que les corresponden. Sin embargo, la generalidad no significa que todos deben cubrir todos los impuestos, sino que todos los que son realmente causantes de uno determinado o de varios, deben hacerlo definitivamente."⁶⁸

Por su parte, el estudioso Héctor B. Villegas, señala lo siguiente:

*"La generalidad surge del artículo 16 de la Const. Nacional, y significa que cuando una persona se halla en las condiciones que marcan el deber de contribuir, debe tributar, cualquiera sea su categoría social, sexo nacionalidad, edad o estructura jurídica"*⁶⁹

Es decir, nadie será exentado se pagar una contribución a la que este obligado por sus condiciones particulares o individuales, claro siempre y cuando dicha persona cuente con capacidad contributiva.

- **Uniformidad.-** Como bien señala el anterior autor, no debemos confundir la uniformidad con la igualdad, toda vez que mientras ésta última significa que todos los iguales serán tratados igual frente a un mismo impuesto, aquel otro pretende establecer que aquellas personas que generen un impuesto, deberán cubrirlo en la misma forma unos que otros en relación, como señala el mismo con la forma y características del gravamen que han de pagar.

*"... en la doctrina algunos autores confunden este principio con la igualdad, al considerar como Flores Zavala, que la uniformidad quiere decir que todos sean iguales frente al impuesto. Estimamos que la uniformidad debe plantearse en relación con la forma y características del gravamen fiscal a soportar, estableciendo, paralelamente, que todos los que se encuentren en la situación generadora de tal crédito fiscal, deberán enterar el tributo exactamente en la misma forma y con el mismo sacrificio objetivo."*⁷⁰

- **Certidumbre.-** Las contribuciones deben estar determinadas de manera clara y con cierta permanencia y regularidad (que podrá cambiar sólo en los casos necesarios) para que sepa el sujeto pasivo a que deberá atenerse en materia fiscal evitando cambios injustificables.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, todo impuesto debe ser cierto, es decir, claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes cumplan más pronta y eficazmente sus deberes como se aprecia en la siguiente tesis que sostuvo durante la quinta época:

AFORO Y EXPORTACION DEL CACAHUATE, IMPUESTO SOBRE EL. (INCONSTITUCIONALIDAD DEL DECRETO DE 4 DE AGOSTO DE 1938 Y DE LOS DECRETOS REFORMATARIOS DE LAS FRACCIONES 28-14 Y 28-10 DE LA TARIFA DEL IMPUESTO DE EXPORTACION). "...por otra parte: a) **todo impuesto debe ser cierto, es decir, claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes, cumplan más pronto y eficazmente sus deberes;** b) **el impuesto debe ser justo, es decir, equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de**

⁶⁷ Y en opinión de la estudiosa en la materia fiscal, profesora Patricia López López, debieran incluirse no sólo las personas generadoras de un crédito sino también de una obligación fiscal.

⁶⁸ Op. cit. DE LA CUEVA ARTURO p. 285.

⁶⁹ VILLEGAS HÉCTOR BELISARIO, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 264

⁷⁰ Ibidem p. 286.

la nación, para que no sea gravamen excesivo, ni modo de formar un patrimonio, pues el tributo ha de ser lo bastante para satisfacer los egresos de la nación; c) debe ser cómodo, para que el causante tenga facilidades de cubrirlo, sin mas mermas en su patrimonio y d) debe ser económico, para que el fisco no invierta en la recaudación, el importe del mismo impuesto, o sea, aumentado éste indebidamente, por incluir los gastos onerosos de la recaudación. La ley impositiva que reclama los quejosos, es evidente que contraria no sólo estos principios que deben regir toda la materia tributaria, lo que no sería óbice para negar a los recurrentes la protección de la Justicia Federal, pues la concurrencia de defecto de técnica en las leyes, no las hacen por sí mismas inconstitucionales, pero en cambio, sí se impone otorgar el amparo porque además de las graves imperfecciones técnicas de las leyes su inconstitucionalidad es evidente.”

Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, XCIX, página 1103, Tesis Aislada.

- **Elasticidad.-** Los tributos deben evitar una mutación o cambios que violenten la estabilidad de los contribuyentes, para ello las leyes fiscales pueden evolucionar para apropiarse de acuerdo a la época y circunstancias políticas, sociales, económicas y culturales de cada país e incluso de cada entidad federativa para adecuarse y ajustarse a las necesidades de la población y a lo que esta pudiera estar dispuesta a ofrecer.
- **Economía.-** La recaudación tributaria debe representar el menor costo posible para la autoridad para que sean mayores los ingresos del erario, es decir que los recursos utilizados para el cobro de las contribuciones deben representar un beneficio cuando se haya cumplido el objetivo y no una pérdida.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe ser económico, para que el fisco no invierta en la recaudación, el importe del impuesto mismo, o sea aumentando éste indebidamente por incluir los gastos onerosos de la recaudación, lo cual se observa en la tesis transcrita vid infra.

El estudioso Dino Jarach, retoma fuertemente en su estudio, las ideas de Adam Smith, según las cuales, el principio de economía consiste en que las de cargas del contribuyente sean las mínimas.

- **Suficiencia.-** Este principio significa que la recaudación tributaria fuese capaz de reunir todos los recursos requeridos por el Estado de manera idónea. No obstante, en México se está muy lejos de cumplir con este principio.

La suficiencia versa sobre la magnitud de los ingresos obtenidos por el gobierno y si estos bastan para que el mismo desarrolle las funciones que le han sido encomendadas, ejerciendo debidamente el gasto público

Según el autor Ayala Espino citado vid infra, es necesario realizar un estudio en relación a la capacidad económica de los individuos o grupos de estos que habrán de soportar estas cargas y en que proporción, lo cual me parece atinado, pues no basta con que el Estado se allegue los recursos que necesita y los ejerza en el gasto público, sino que además debe tomar en cuenta la situación del contribuyente para protegerlo como lo que es, la fuente de sus ingresos.

- **Comodidad.-** A través de la aplicación de este principio se trata de eliminar todos los absurdos trámites burocráticos para agilizar el sistema, evitando las equivocaciones o los enteros inoportunos de parte de los contribuyentes.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación el impuesto debe ser cómodo para que el causante tenga facilidades de cubrirlo, sin más mermas en su patrimonio, como se señaló en tesis citada vid supra.

El estudioso Dino Jarach comenta respecto a este principio:

*“...este principio implica atenuar los efectos del impacto o percusión del impuesto...”*⁷¹

Obviamente el principio de capacidad contributiva, lo reservaré para exponerlo en posteriores capítulos de este trabajo.

Cabe mencionar que ahora, para los efectos del presente estudio, que a pesar de que el mismo trata de los principios fundamentales en materia tributaria en México, principalmente los que se encuentran en su Carta Magna, que existen Constituciones contemporáneas que si señalan expresamente el principio de capacidad contributiva, a saber:

-La Constitución Española en su artículo 31.1 y la Ley General Tributaria en su artículo 3, establecen tres principios vinculados entre sí, los cuales son: a) el principio de capacidad económica; b) el principio de generalidad; c) el principio de equitativa distribución de la tributaria.

-La Constitución italiana, la cual es pionera en el tema de capacidad contributiva, señala en el artículo 53 de su Carta Magna: *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva”* que significa: Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principio de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

-La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala en el artículo 31 fracción IV:

Art. 31 “ Son obligaciones de los mexicanos:

*IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*⁷²

Como se observa, el pago de contribuciones es una obligación constitucional para los mexicanos, el destino de esas contribuciones realizadas es el gasto público, es decir que ésta obligación, reporta también un derecho a disfrutar de los servicios públicos que el Estado, en aplicación de este principio brinde. De ésta relación de derechos y obligaciones, que pareciera un tanto armoniosa, se desprenden una serie de dificultades y vicisitudes que tienen que afrontar, tanto los contribuyentes, al pretender evitar, ya sea legal o ilegalmente dicho pago, por

⁷¹ JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario en General, Parte I, 2º ed. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, p. 307

⁷² Op. cit. Constitución Política.

sentirlo más que como una obligación como una carga abusiva, como las autoridades al tratar de percibir dichos ingresos a que por ley se tiene derecho, batallando con los contribuyentes que a toda costa pretenden evitarlo, y es que si el contribuyente no ve que el pago que realice a la hacienda pública por concepto de contribuciones, le repercuta en un beneficio, sentirá que la relación se está inclinando hacia un lado en el cual sólo da y no recibe nada o los servicios que recibe son de mala y en ocasiones pésima calidad, esta apreciación lleva a dos problemas que en tanto no sean solucionados y atendidos por las autoridades principalmente, no se podrá avanzar hacia un mejor sistema de recaudación y por ende a un mejor país y son la evasión y la elusión fiscal, independientemente de la existencia de otras figuras que pretenden evitar el pago de impuestos.⁷³

Como se puede observar, del artículo 31 fracción IV, de nuestra Constitución se desprenden los principios fundamentales en materia tributaria, que además son una serie de limitaciones a la potestad tributaria y los cuales analizaré individualmente en los siguientes subtemas.

1.3.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD (RESERVA DE LEY).

En materia fiscal existe por analogía con el derecho penal el principio o aforismo “*nullum tributum sine lege*”, de manera que la obligación de contribuir debe estar establecida en una ley, de lo contrario será inexistente, como también la obligación de pagarlo⁷⁴, otorgando la seguridad a los contribuyentes de que no habrá arbitrariedad de las autoridades fiscales al momento de exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El primer punto a aclarar en este tema es si el principio de reserva de ley es sinónimo del principio de legalidad y en caso de no serlo, cuales son sus diferencias.

En este respecto debo mencionar a los maestros Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, quienes en su texto Principio de reserva de ley en materia tributaria abordan el tema de una manera novedosa, consideran que el término reserva de ley, no es contrario al de legalidad, si no que en contraposición a ello, son parte uno del otro. Según apuntan estos autores, en la doctrina mexicana e incluso en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, existe el principio denominado principio de legalidad, el cual esta sustentado constitucionalmente (como analizaré posteriormente) en el artículo 14 Constitucional y en materia tributaria en el 31 fracción IV Constitucional, que consiste específica y concretamente en que, toda contribución debe estar sustentada por una ley que le de origen, lo cual constituye una garantía individual para los ciudadanos. Sin embargo, el planteamiento de Marat y Lobato va más allá de la ya establecida y aceptada teoría del principio de legalidad y pretende dar un salto a la moderna y novedosa teoría europea, nacida en Alemania referida a la reserva de ley, pero, como ellos mismos plantean, ¿porqué habría de modificarse una garantía que es aceptada y respetada en la doctrina y en la práctica?.

Es muy sencillo, porque un principio no excluye, ni se contrapone, ni desvirtúa, ni menoscaba o reduce valor a otro, simplemente se complementan, la reserva de ley es uno de los

⁷³ Ya que es bien sabido por todos que entre más ingresos perciba el Estado, más y mejores servicios podrá proporcionar a los ciudadanos, lo cual repercutirá en un mejor nivel y una mejor calidad de vida para todos los mexicanos.

⁷⁴ En materia penal, el principio *nullum crimen sine lege* otorga seguridad jurídica al gobernado al exigir que los delitos estén tipificados en las leyes, de lo contrario no podrá acusarse a nadie de algo que no está siquiera previsto en las normas.

componentes del principio de legalidad, al igual que la primacía de ley ⁷⁵(por ello algunos autores los manejan como sinónimos), que ayuda como instrumento “clarificador”, es decir ayuda a comprender más sencillamente al principio de legalidad referido a la materia tributaria.

Analizaré, ahora ya planteado el problema, cada concepto, para poder llegar a determinar algunas conclusiones.

El principio de legalidad en materia tributaria encuentra su fundamento histórico en la tradición europea y es reconocido por primera vez en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789, la cual ordenaba que todos los ciudadanos tienen derecho de constatar, por ellos mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y de determinar su tasa, su base, su recaudación y su duración.

Así comenta el estudioso Curiel Villaseñor:

“...el principio de legalidad no significa tan sólo que la contribución, como tal, ha de ser determinada por una ley, sino que sugiere que el Poder Legislativo (en su calidad de representante de la población que integra un Estado) habrá de determinar, de una forma clara y precisa, todos los elementos que mantienen los supuestos de la relación tributaria, conocidos en la tradición jurídico-fiscal como elementos de las contribuciones, no solamente para que exista una garantía formal sobre la legalidad impositiva, y un estricto apego a derecho por parte de la autoridad fiscal, sino también para que los actos económicos que realiza el sujeto activo de la relación tributaria encuentren un fundamento jurídico que les permita actuar con inequidad, y para que el sujeto pasivo de la misma relación pueda regirse bajo el conocimiento de la norma fiscal.”⁷⁶

Es por ello que adicionalmente y de acuerdo con criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de la doctrina, las contribuciones además de estar establecidas en la ley, deberán cumplir dentro de ese mismo establecimiento, requisitos tales como elementos y supuestos de la obligación tributaria como lo son el hecho imponible, sujeto, objeto, base y tasa⁷⁷, esto para evitar que estos elementos al no estar contenidos en la ley, quedasen al arbitrio de la autoridad administrativa. En este sentido, existe la siguiente tesis.

RENTA. EL ARTÍCULO 132 DE LA LEY RELATIVA, AL NO PRECISAR CUÁLES SON LOS “INGRESOS DISTINTOS” OBJETO DEL GRAVAMEN, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y TRES). “... principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, según el cual la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la tasa; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, considerando que a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de una explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución Federal, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar,

⁷⁵ La doctrina alemana ha estudiado el principio de legalidad, descomponiéndolo en dos principios, el de reserva y el de primacía de ley, por ello decimos que la reserva de ley abarca un aspecto del principio de legalidad en su ámbito legislativo, porque en el ámbito administrativo, la legalidad se sustenta en otras bases de procedimiento.

⁷⁶ Op. cit. CURIEL VILLASEÑOR p. 73.

⁷⁷ A pesar de que la doctrina establece como elementos de las contribuciones sólo los antes mencionados, existe un criterio de la Suprema Corte que considera también como elemento de las mismas la época de pago como explicare vid supra.

sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Tales consideraciones derivan de la ejecutoria pronunciada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 351/97, en sesión de veinte de enero de mil novecientos noventa y ocho.

Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XV, Abril de 2002, página 1332, Tesis: III.2o.A.84 A.

Adicionalmente, en la siguiente tesis se aprecia lo siguiente:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino, fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley del tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos del Estado y de los Municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretendiere justificarse.

7ª Época. Vol. 64, 1ª Parte, p. 90. Amparo en revisión 6141/59.-"Tipografía Comercial", S.A. y coags.- 25 de abril de 1974.- Unanimidad de 17 votos

Como se puede observar, este principio se encuentra sustentado por dos artículos constitucionales, el 31 en su fracción IV el cual señala a la letra.

Artículo 31.- "Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes.**"⁷⁸

Existen sin embargo, dos excepciones al principio de legalidad una es la facultad otorgada al poder ejecutivo consagrada en el artículo 131 constitucional en su segundo párrafo, en la cual se le otorga el poder de aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso en caso de existir poderosas razones de política

⁷⁸ Op. cit. Constitución Política.

económica, y la otra es la consagrada en el artículo 29 constitucional, en virtud de la cual el Poder Ejecutivo Federal puede suspender temporalmente las garantías individuales por un estado de emergencia, siendo el caso tal vez en el cual se deban establecer contribuciones.

Artículo 29.-“En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de este, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.”⁷⁹

Artículo 131.-“El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”⁸⁰

Como se vio en este artículo, se otorga la facultad al Poder Ejecutivo Federal encabezado por el Presidente de la República, de disponer sobre las contribuciones pero únicamente referentes al comercio exterior, con el único objetivo de salvaguardar la economía nacional, es decir sólo cuando las medidas adoptadas sean en beneficio del país será sólo en este caso en que dichas contribuciones no estarán concebidas por una ley y no por ello atentarán contra el principio de legalidad, puesto que la misma Constitución prevé dicha situación.

Ahora bien, es necesario discernir entre los conceptos de legalidad y reserva de ley, que si bien pueden en materia tributaria establecerse como sinónimos, debo analizarlos individualmente.

En el texto del maestro Curiel Villaseñor se cita al también estudioso Miguel Villoro Toranzo quien respecto al principio de legalidad comenta: “El principio de legalidad establece que solamente las leyes serán fuente de obligaciones en materia tributaria, y por ningún motivo el Estado podrá imponer contribuciones que no encuentren un fundamento debido en la ley, entendiendo a está como un acto de manifestación de la voluntad de la mayoría, acto que deberá contener las características propias de la misma: impersonal, abstracta, general y emanada del Poder Legislativo.”⁸¹

A su vez, en el mismo texto, cita al docto Eusebio González, quien respecto al principio de reserva de ley señala: “...tal principio exige, entonces, que sólo sean impuestas por el Estado contribuciones mediante ley que, al considerarse a tal como el único medio de obligar al sujeto pasivo de la relación tributaria, bien podría pasar de principio de legalidad a principio de reserva de ley, ya que su función principal consiste en establecer un límite al poder tributario del Estado.”⁸²

Atendiendo las palabras de Don Eusebio González, el principio de reserva de ley va más allá que el de legalidad, porque este trata de explicarlo.

⁷⁹ Idem.

⁸⁰ Idem.

⁸¹ Op. Cit. CURIEL VILLASEÑOR.

⁸² Ibidem.

Al respecto, la opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pronuncia lo siguiente:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profanidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas complementarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de este modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán contravenir nunca lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Semanario Judicial de la Federación, Novena época, Tomo VI, noviembre de 1997, p. 78

En opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad es más general, mientras que el principio de reserva de ley es más específico, considera además que ambos conceptos son diferentes, pero esencialmente tienen el mismo sentido, que es la justicia en el plano tributario, a través de la aplicación de un principio que se ha convertido en una garantía que obliga al Estado a plasmar en ley todas aquellas contribuciones a cargo de sus contribuyentes.

No obstante, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado concretamente acerca del principio de legalidad:

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan

sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que conforme a la constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ejecutoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y de los municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante. Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14, de nuestra Ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente prescrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretende justificarse.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima época, Volumen 64, primera parte, p. 90.

El hecho de denominar principio de reserva de ley a algo que parece estar ya plenamente establecido e identificado, no es ocioso, se trata de otorgar un nuevo enfoque más amplio y comprensible de una figura, que es básica en la lista de derechos de los contribuyentes, lo cual les permitirá aplicarla más favorablemente, es decir con más ventajas como principio rector en materia tributaria. Sin embargo, debo analizar todo esto un poco más a profundidad y encontrar que ambos conceptos van muy de la mano como los maestros Paredes Montien y Rodríguez Lobato comentan:

“La reserva de ley consiste en que por medio de un mandamiento constitucional, se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia; la reserva de ley constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador. La reserva de ley es, por un lado la delimitación a un determinado procedimiento (el legislativo) que tiene como características la contradicción, la libre deliberación y la publicidad, sin embargo constituye también una reserva de contenido.”⁸³

La reserva de ley es una teoría que surge en Alemania, sin embargo, ha cobrado adeptos en Italia, España y Argentina, por citar los países más importantes en cuanto al desarrollo del Derecho Tributario, aunque quizás, tenga un antecedente más famoso plasmado en las cláusulas XII y XIV de la Carta Magna en Inglaterra, que más que una autoimposición, era un límite a la soberanía del rey, sin embargo, como ya mencione, la reserva de ley nace como tal en Alemania a finales del siglo XIX, bajo el régimen de la monarquía constitucional insertada en el contexto dualista monarquía-parlamento y fue utilizada para delimitar el poder entre ese sistema dualista que tenía por un lado al gobierno, y por otro al órgano de representación del pueblo.

La reserva de ley clásica, se convierte paulatinamente en una técnica protectora del estado de derecho. El jurista que sistematizó la situación anterior y adoptó la expresión de reserva de ley fue el administrativista alemán Otto Mayer, quien estableció en su memorable obra Derecho Administrativo Alemán lo siguiente:

⁸³ PAREDES MONTIEL MARAT, RODRÍGUEZ LOBATO. *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. Porrúa, México, 2001 p. 67.

“La ley da a la justicia el fundamento indispensable de su actividad; no hay sentencia sino sobre la base de una regla de derecho; nulla poena sine lege. A la administración, en cambio, no es posible mantenerla en una dependencia tan completa. En consecuencia, sólo para ciertos objetos particularmente importantes se ha hecho de la ley constitucional una condición indispensable de la actividad del Estado. Para todos los otros casos, el poder ejecutivo queda libre; obra en virtud de su fuerza propia y no en virtud de la ley. Nosotros llamamos a esta excusión de la iniciativa del ejecutivo, existente para esos objetos especialmente señalados, la reserva de ley.

Esta reserva de ley se determina, en las cartas constitucionales, de distintas maneras. La forma clásica es el establecimiento de los titulados derechos fundamentales: derechos de libertad, derechos del hombre, derechos que garantizan a los ciudadanos la libertad personal, la inviolabilidad de la propiedad, etc. Con la reserva expresa o tácita de las limitaciones que esas libertades pueden sufrir por ley o en virtud de ley...Existen Constituciones modernas que van más lejos aún; a la cabeza de ellas podemos citar la Constitución del Imperio Alemán. No se establecen en ésta derechos fundamentales; no se dice para cuales materias es necesaria una ley, ¿cuál es la consecuencia? Nadie duda que el poder del imperio no puede constreñir ni imponer cargas, ni restringir la libertad y la propiedad de los súbditos sino en virtud de una ley...”⁸⁴

Por tanto, de acuerdo con los estudiosos Marat Paredes y Rodríguez Lobato, en México, la reserva de ley constituye un principio aceptado, pero abordado desde la denominación de principio de legalidad consagrado en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.3.1.2 PRINCIPIO DE EQUIDAD.

De acuerdo con la Real Academia Española, por equidad se entenderá a la “...disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece”⁸⁵, o dicho de otro modo, ser igual con los iguales y desigual con los desiguales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que:

“...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 la hipótesis de causación.”⁸⁶

Al igual que el principio de proporcionalidad, el principio de equidad a desarrollar en este punto, encuentran su antecedente inmediato en la Constitución de 1857⁸⁷, donde por primera vez se insertan estos conceptos en el texto constitucional, posteriormente en la Constitución de 1917 vigente hasta la actualidad y tan sólo con algunas modificaciones en la colocación de los párrafos, se confirma la existencia de estos no sólo conceptos, si no ya principios constitucionales rectores de la justicia tributaria. Sin embargo, a nivel mundial, los antecedentes de estas garantías se remontan a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la revolución francesa, la cual señala en su artículo 13 donde ya se plasmaba el principio de igualdad:

⁸⁴ Ibidem, p. 52.

⁸⁵ Op. cit. CURIEL VILLASEÑOR OMAR p. 64.

⁸⁶ Ibidem.

⁸⁷ De manera textual como hoy reconocemos dichos principios fue en la Constitución de 1857, sin embargo, ya en otros ordenamientos se vislumbraba el ánimo de los legisladores de introducir estos conceptos en los ordenamientos, como es el caso del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano del 10 de enero de 1822 que dispuso en su artículo 15 que: “todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado”.

“...para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades”,.

Existe, antes de entrar de lleno al estudio del principio de equidad, una cuestión que ha ocupado a los doctos en la materia, consistente en aclarar si ambos principios de proporcionalidad y equidad deben entenderse conjuntamente o por el contrario son conceptos individuales, al respecto algunos autores manifiestan lo siguiente.

Inclusive, para algunos autores como Don Ernesto Flores Zavala los conceptos proporcionalidad y equidad no pueden entenderse uno sin el otro, o por separado ya que ambas se refieren a una justicia, es decir, estos conceptos se complementan para dar uno de justicia fiscal, así mismo, Flores Zavala dice que éste principio requiere otros dos principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad, para cumplir su cometido y explica que se refieren a que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto y que este represente para todos el mínimo de sacrificio posible indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar.

En el mismo sentido, el maestro Omar Curiel Villaseñor opina que ambos conceptos no pueden ser entendidos de manera autónoma, aunque se trate de conceptos diferentes, sino que necesariamente tendrán que analizarse de manera conjunta formando un solo principio: el de “proporcionalidad y equidad” o si se prefiere de “capacidad contributiva”.

De igual manera Don Servando J. Garza señala que ambos conceptos son del mismo contenido conceptual sólo que en los impuestos indirectos la justicia se expresa mediante la cuota proporcional y en los directos mediante la progresiva y que al referirse a equidad evoca a la justicia que es el fin perseguido realmente por el texto constitucional.

Para el maestro Sergio Francisco de la Garza, ambos conceptos encierran también el sentido de una justicia tributaria, pero además nos habla ciertamente de que esta justicia tributaria es en esencia una justicia distributiva, donde por un lado su objeto directo o principal es repartir los bienes, pero para allegarse de estos genera un objeto indirecto que son las cargas que deben imponerse, en este sentido, la distribución de las cargas debe ser equitativa, es decir, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo cual sólo se logra si se toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos, sin embargo, existe una problemática ya que existen dos tipos de impuestos, los directos y los indirectos, los impuestos directos que por su naturaleza pueden ser progresivos pueden, obviamente tratarse mediante la capacidad contributiva y en los impuestos indirectos la distribución tiene que hacerse en forma proporcional. Como se puede observar, este autor coincide con Sergio J. Garza en la distinción en el tratamiento de impuestos cuando estos sean ya sea directos o indirectos.

Doctos en la materia como el Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación José Rivera Pérez Campos y Margáin Manautou consideran que ambos son conceptos distintos, este último señala:

“...son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras proporcional y equitativa. Que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”⁸⁸

⁸⁸ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, 18º ed., Porrúa, México, 1999, p 271, 272.

No obstante a todas las aportaciones doctrinarias acerca de los conceptos de proporcionalidad y equidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene su propio criterio y este es contrario a que los conceptos de equidad y proporcionalidad sean por ánimo del legislador sinónimos y da a cada concepto un significado distinto, pero claro complementando uno con otro si se pretende una justicia tributaria, como se ve a continuación:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad con la que debe cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, no. 38, febrero 1991, p. 15.

Ahora bien, apartándome un poco del aspecto controversial que generan los conceptos de proporcionalidad y equidad en cuanto a si son o no sinónimos y adoptando la postura tomada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, analizaré a continuación el principio de equidad.

En la opinión de Don Miguel Valdés Villarreal el concepto de equidad referido a los sistemas fiscales (más allá de la idea de justicia) tiene cuatro significados que son:

1. *“Primera equidad. La distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público de las autoridades.*
2. *Segunda equidad. La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse la serie de impuestos con afectación de personas respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerada sea justa.*
3. *Tercera equidad. La pareja aplicación de la Ley de tal manera que no se deje de aplicar a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado o no lo está en el momento de lo exigido.*
4. *Cuarta equidad. La debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio correcto de las atribuciones de las autoridades en eficaces programas de gobierno que revierten los recursos recaudados por impuestos en obras y servicios públicos a la comunidad conforme a un criterio de seres humanos que la componen, en vez de tomar en cuenta su estatus económico.”⁸⁹*

Por su parte el maestro Ramón Reyes Vera llega a las siguientes conclusiones:

- *“La equidad no es un término sinónimo o equiparable a la proporcionalidad.*
- *La equidad es la justicia en la norma legislativa tributaria federal.*
- *El Poder Judicial Federal está facultado para resolver equitativamente aquellos casos concretos en los que los demás poderes no han aplicado la equidad.*

⁸⁹ Op. cit. CARRASCO IRIARTE, P. 186, 187.

- *La equidad no es aplicación estricta o equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.*
- *La equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales, personales, reales, directos, indirectos, específicos, ad valorem, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo.*⁹⁰

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en Pleno ha considerado que:

*“...la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de estar obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad...”*⁹¹

EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESIÓN DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES. El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda Ley fiscal, de conformidad con el artículo 31 fracción IV, constitucional y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que de lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque estos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad, ya que tal diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser, en sí mismos, violatorios de tal principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato desigual a iguales o igual a desiguales.

Amparo en revisión 107/92, Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales S.A. de C.V., 6 de abril de 1995, mayoría de 6 votos; ponente: Juan Díaz Romero; encargado de engrose: ministro Mariano Azuela Güitron; secretaria: María Estela Ferrer MacGregor Poisot.

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 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. El valor superior que persigue este principio consiste

⁹⁰ Ibidem, CARRASCO IRIARTE 188.

⁹¹ Ibidem p. 190.

entonces en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de sus aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92, Pyosa, S.A de C.V. 4 de junio de 1996, mayoría de 8 votos, ponente: Genaro David Góngora Pimentel; secretario: Constancio Carrasco Daza.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren en todo momento y en cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el art. 31 fracc. IV, constitucional, lo es ante la Ley y ante la aplicación de la Ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la Ley supone una violación al artículo 31 fracc. IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción, y; d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la Ley deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Amparo en revisión 321/92 Pyosa, S.A de C.V. 4 de junio de 1996, mayoría de 8 votos, ponente: Genaro David Góngora Pimentel; secretario: Constancio Carrasco Daza.

1.3.1.3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

La Real Academia Española señala que la proporcionalidad:

*“...es la conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí. Y proporción es la mayor o menor dimensión de una cosa.”*⁹²

Para el autor Delgadillo Gutiérrez la proporcionalidad necesariamente:

*“...hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que se deduce que la contribución se debe establecer en proporción a la riqueza del sujeto pasivo de la relación tributaria.”*⁹³

De acuerdo con el maestro Curiel Villaseñor, en materia tributaria la proporcionalidad ha sido representada a través de un porcentaje (%), y sin duda es un concepto que se utiliza para determinar el monto de una contribución a pagar, por parte del contribuyente, y que afecta de manera directa sobre su capacidad económica.

Ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación que ésta:

⁹² Op. cit. CURIEL VILLASEÑOR OMAR, p 63.

⁹³ Idem p. 63.

“...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 a sus ingresos, utilidades y rendimientos y conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo”⁹⁴

Debido a que es prácticamente imposible separar los conceptos de equidad y proporcionalidad en las tesis escritas al respecto de estos principios, transcribiré las más destacadas sin omitir este comentario ya que tanto en este apartado se llegará a hablar de la equidad, como en el de aquella se tocó también la proporcionalidad.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. 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 y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. 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 sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Apéndice de 1995, tomo I, Parte SCJN, Séptima época, Pleno, Tesis 170, página 171.

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos referidos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos cuya naturaleza y características especiales sean diversas, no pueden regir iguales criterios para determinar su proporcionalidad. Este principio debe determinarse analizando los rasgos de cada tributo. AR 1 564/88, Telas Especiales de México S.A. de C.V., 6 de septiembre de 1989, mayoría de 17 votos.

IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Es el caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propia de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca colmar. El Estado, por consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, representada, por antonomasia, mediante la implantación del impuesto, a través del pago de una prestación incondicionada. Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto, a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del Poder Legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales. La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los

⁹⁴ Op. cit. CARRASCO IRIARTE p. 520.

provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión y relación de uno con otro. El límite constitucional, a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que este sea proporcional y equitativo, es no acabar jamás, destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimados, dentro de éstos, los sociales en vista a su cabal desarrollo económico. Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente; mayor tendrá que ser el impuesto, aunque, invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en función y bienestar de la misma sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer del procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en los puestos de trabajo de sus miembros, única forma de lograr equilibrio social y un bienestar económico preferentes.

Amparo en revisión 6051/1957, Inmobiliaria Zafiro, S.A. octubre de 1969, 5 votos, ponente: Ministro Luís Felipe Canudas Oreas, secretario: Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS, NATURALEZA 1711.1. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, a la ley, fijar esa proporción.

Amparo en revisión 6051/1957, Inmobiliaria Zafiro, S.A. octubre 17 de 1969. 5 votos.

Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuales son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31, de la Constitución General de la República:

a) La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del año de 1789, consideró para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13).

b) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo o a sus facultades.

c) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado y, si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones; mediante decreto del 10 de junio del año de 1898 y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II, la tercera, para resultar concebido como sigue:

Artículo 31.-“ Es obligación de todo mexicano:

I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la patria.

II. Prestar sus servicios en el Ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.

III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del Estado o Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁹⁵

Así, la proporcionalidad y la equidad son conceptos que, en la interpretación tributaria, dan pie para el nacimiento de una nueva idea: capacidad contributiva y la cual analizaré *vid supra* en un capítulo dedicado especialmente a su estudio.

⁹⁵ Op. cit. Constitución Política.

1.3.1.4 PRINCIPIO DE IGUALDAD.

La igualdad no siempre implica tratar a todos de la misma forma y en materia fiscal implica que sean tratados de la misma forma todos los miembros de un estrato o segmento fiscal.

Para el docto Ayala Espino, la igualdad:

“...se refiere a la necesidad de establecer iguales aportaciones por los iguales, y desiguales aportaciones tributarias por los desiguales, tomando en ambos casos como índice de establecimiento de dichas exacciones la capacidad de pago.”⁹⁶⁻⁹⁷

Debo continuar diciendo que la equidad ha sido entendida de manera errónea como igualdad, siendo estos, dos principios completamente diferentes que sólo se vinculan entre si al perseguir ambos el fin de la justicia.

“La equidad es generalmente singular, mientras que la igualdad es particularmente grupal. La equidad implica el tratamiento justo a un individuo o en un caso particular, dado que la generalidad de la justicia requiere ser adecuada a la circunstancia concreta⁹⁸; en cambio la igualdad reside en el tratar de la misma manera a los iguales y de diferente forma a los desiguales, aunque igualmente a estos entre si. No obstante, la Ley Tributaria no puede hacer referencia o aplicación individual de sus disposiciones (salvo en el caso de las sentencias), por lo que el manejo equitativo de la carga fiscal significa dar el mismo tratamiento a todos los contribuyentes que se encuentran en la misma situación fiscal y diferente a los demás, independientemente de la posibilidad de aplicar iguales tratos dentro de cada grupo distinto, aunque con diferencias entre grupos o conjuntos. En consecuencia los contribuyentes deben ser clasificados en grupos que en su seno reciban un tratamiento igualitario, acorde con los respectivos ingresos y en atención a la capacidad contributiva de sus integrantes.”⁹⁹

Este es un principio, cuyos orígenes pueden calcularse simultáneamente en varios momentos históricos, puesto que es base fundamental de la justicia exigida por el hombre a través del tiempo. Al respecto, retomo del texto del docto García Bueno, quien apeándose a la postura sostenida por Paladín, señala:

“Ya en el medievo se le reconocía la categoría de derecho fundamental. Sin embargo, se le confundía con el principio de legalidad, al tipificársele como un derecho para la observancia de los ordenamientos vigentes. La ley era justa e igualitaria por el hecho de manifestarse a través de un mandamiento al que se le daba tal calidad. Estos datos nos permiten presumir que estamos frente a un principio de antiguo reconocimiento. Empero como todo lo concebido por el hombre, trasciende las barreras del tiempo y cambia su contenido. Actualmente se admite que el principio de igualdad implica tolerar situaciones de discriminación y brindar trato semejante a los semejantes y diferente a los diferentes.”¹⁰⁰

⁹⁶ AYALA ESPINO JOSÉ, *Economía del sector público mexicano*, Facultad de Economía, UNAM, 2001, México, Esfinge p. 229.

⁹⁷ Debo aclarar que he tomado en cuenta algunas de las consideraciones de quien fue un reconocido profesor de la Facultad de Economía de la UNAM, tomando en cuenta que a pesar de ser en un principio opiniones de carácter económico, los enfoques jurídicos que realizaba en sus obras resultan interesantes puesto que la materia fiscal conjunta aspectos tanto jurídicos como económicos, esto sin dejar de hacer notar que en el campo eminentemente jurídico, existe una gran variedad de destacados autores que serán estudiados en su oportunidad.

⁹⁸ Para Aristóteles la equidad ha sido considerada como la justicia del caso concreto, considerándola como un enderezamiento, rectificación de lo justo legal.

⁹⁹ Op. cit. DE LA CUEVA ARTURO. p 269, 270.

¹⁰⁰ GARCÍA BUENO, MARCO CÉSAR. El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México. Colección de estudios jurídicos tomo XVII, México, 2002, p. 179.

Durante la revolución francesa en 1789, se dio un gran auge a este principio, el pueblo francés exigía un tratamiento similar para los gobernados, que yacían en la opresión monárquica del rey, que acrecentaba la brecha entre los ricos y los pobres sumergiendo a Francia en una profunda injusticia, ya que en aquellos tiempos el criterio de distinción entre quienes estaban obligados a aportar para los gastos del soberano se hacían en relación con la situación social o la casta a la que se pertenecía, así, los ricos estaban exentos del cumplimiento de las obligaciones tributarias, bajo el argumento reconocido y aceptado de que sus funciones eran necesarias para el desarrollo del Estado.

De acuerdo con el autor García Bueno, a través de la revolución francesa, la igualdad como principio, inicia una función transformadora, buscaba ahora un sistema fiscal equitativo, basado en la aptitud económica.

Otro punto culminante en la historia de la igualdad radica en la creación de la Constitución norteamericana.

Ahora bien, adentrando la igualdad a la materia tributaria, por ser un principio protector de los contribuyentes y que es la que nos inquieta en este tema, hablaremos de ella.

Para el autor García Bueno, no es conveniente en este caso, percibir al principio de igualdad en un estricto sentido, ya que resulta además utópico el pugnar por desaparecer totalmente la discriminación, sin embargo es más conveniente entender su significado a través de diversas facetas, por ejemplo, exigir un trato igual ante la ley para todas las personas sin distinguir por motivos de sexo, raza, nacionalidad, religión, etc. La ley debe ser igual para todos; por otro lado en cuanto a la base de cálculo de las obligaciones tributarias, distingue con relación a la aptitud contributiva de los sujetos.

“Cuando se alude al principio de igualdad como situación se exige un trato similar para todos, ésta es la idea forjada por los creadores del sistema liberal francés, denominada igualdad formal. El matiz que nos interesa del principio de igualdad tributaria abarca un contenido substancial: la igualdad de hechos entre los hombres, este debe permitir distinguir en apego a la aptitud contributiva de cada sujeto. La igualdad de hecho resulta factible como consecuencia del principio de igualdad tributaria, siempre y cuando se distinga entre todas aquellas situaciones que ponen a los sujetos en un plano de desigualdad manifiesta. En la búsqueda para llevar a cabo el principio de igualdad tributaria, se necesita discriminar entre los sujetos. De no ser así el tributo sólo expresa un carácter absoluto, en lugar de cumplir con la idea de igualdad desemboca en el igualitarismo. La igualdad en consecuencia presenta matices de relatividad. El hombre en su esencia, tiene caracteres que lo distinguen de sus congéneres. Sus aptitudes lo ubican en planos diferentes, esto exige un tratamiento diferenciado, que no pugna con el mandato constitucional. Cuando se habla de equidad prontamente se alude a la regla general que implica tratar igual a los iguales y, viceversa, diferente a los desiguales. Esta postura no detalla todas las circunstancias para especificar el grado de igualdad o desigualdad entre las personas, circunstancia que debe tratarse en atención a la cuantía de la riqueza personal y sus circunstancias personales. No es únicamente el grado de riqueza el que determina las situaciones de equidad de una persona con respecto a otra, es necesario, por otra parte, atender a su origen.”¹⁰¹

Para el maestro Ayala Espino, la igualdad:

¹⁰¹ Ibidem p.184, 185.

“...se refiere a la necesidad de establecer iguales aportaciones por las iguales, y desiguales aportaciones tributarias por los desiguales, tomando en ambos casos como índice de establecimiento de dichas exacciones la capacidad de pago.”¹⁰²

Como se puede observar en el texto anterior, el principio de igualdad en sentido estricto, es muy general, pero aplicado a la materia tributaria, adquiere otros matices en a los cuales se adapta sin violentar el fin de la justicia, tomando en cuenta aspectos y circunstancias de los contribuyentes en cuanto a su situación económica, pero ente la ley tratando igual a quienes se encuentren en semejantes circunstancias y desigual a los que se encuentren en desiguales circunstancias.

Para el maestro Dino Jarach, en la actualidad:

“...la igualdad se estructura en el principio de capacidad contributiva, concebida dentro del marco de una política económica de bienestar ...”¹⁰³

Es decir, el pensamiento de este estudioso en la materia, permite apreciar la idea de ligar el principio de igualdad (y yo consideraría también los de proporcionalidad y equidad) evolucionado al de capacidad contributiva.

1.3.1.4.1 ADAM SMITH.

Resulta relevante en el estudio de los principios fundamentales en materia tributaria, resaltar la doctrina de Adam Smith ya que fue de los primeros estudiosos en pronunciarse al respecto y por ello sienta las bases que han sido no sólo estudiadas sino también pulidas y posteriormente aplicadas en las legislaciones actuales por muchos especialistas en la materia, legisladores y doctos, el hecho es, que a través del tiempo, el libro “La riqueza de las Naciones” de este autor, ha dado mucho por estudiar y por ello no debo omitir el análisis del extracto del texto que para estos efectos, resulta de mayor interés.

Adam Smith, en su libro La Riqueza de las Naciones volumen II, señala:

“Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del gobierno, con respecto a los individuos de una Nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observación o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de la imposición.”¹⁰⁴

La genialidad del docto Adam Smith, trascendió a un ámbito político y su esencia fue depositada en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano como haré ver a continuación.

La Declaración número 13 dice lo siguiente:

¹⁰² Op. cit. AYALA ESPINO, p. 229.

¹⁰³ Op. cit. JARACH DINO p. 301

¹⁰⁴ SMITH ADAM. *La Riqueza de las Naciones*, volumen II, Cruz, México, 1978, p.409.

Artículo 13.-“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.”¹⁰⁵

Es decir, Smith hablaba ya aún sin saberlo de la obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público en razón de su capacidad contributiva como ahora se establece en muchas legislaciones contemporáneas y como se estableció Francia en la Declaración de la que he hablado.

Adicionalmente, Adam Smith en el libro V, de su obra “La Riqueza de las Naciones”, formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que son: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

1. *“El principio de justicia consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.*

Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad. Que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la imposición que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o, dicho en palabras de Adam Smith, capacidad económica. Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo. Sobre este punto John Stuart Mill señala que debe tomarse en cuenta la teoría del sacrificio¹⁰⁶, la cual indica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada una será también distinta y estará con relación al sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice entonces que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.”¹⁰⁷⁻¹⁰⁸

Al respecto, el autor Sergio Francisco de la Garza comenta, que esa igualdad se refiere a que todos contribuyan de acuerdo a su capacidad contributiva, ya que siendo ésta mayor, mayor deberá ser la contribución y señala que este principio justifica la existencia de la progresividad.

2. *“El principio de certidumbre consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones o sanciones.”¹⁰⁹*

Adam Smith escribió: *“...el impuesto que cada individuo esta obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al*

¹⁰⁵ Op. cit. CARRASCO IRIARTE p. 168.

¹⁰⁶ Para John Stuart Mill, en el impuesto sobre la renta se distinguen las rentas fundadas (que tienen su origen en el capital); las rentas no fundadas (que tienen su origen en el trabajo) y las rentas mixtas (que tienen su origen en las empresas, que son combinación de capital y trabajo).

¹⁰⁷ RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL. Derecho fiscal, 2ª ed., Oxford, México, 1998, p62.

¹⁰⁸ Este principio de generalidad tiene estrecha relación con el de equidad en las leyes mexicanas, lo cual nos indica la trascendencia de la filosofía de Smith.

¹⁰⁹ Ibidem.

impuesto, se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo de pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.”¹¹⁰

Según el maestro Sergio Francisco de la Garza, Einaudi¹¹¹ concluye al respecto del principio de certidumbre de Adam Smith, que el pago del impuesto para el contribuyente, no debe representar más de lo oneroso que ya es por una mala recaudación del mismo.

Este principio es tan importante, que a la fecha en éste país es muy utilizado y por ello deben establecer los impuestos sus elementos esenciales como son objeto, sujeto, base, tasa y época de pago, para evitar, como señaló la Suprema Corte de Justicia de la Nación, arbitrariedad por parte de las autoridades administrativas, al momento de hacer cumplir el texto de las leyes.

3. *“El principio de comodidad consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago”.*¹¹²

El docto Adam Smith escribió:

*“...todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta”.*¹¹³

Es decir, la recaudación debe ser en parcialidades o como señala Einaudi *“no ha de recaudarse de una sola vez, sino fraccionado”*¹¹⁴, además la recaudación debe ser posterior a la causación del impuesto y no antes.

4. *“El principio de economía consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que 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. Einaudi, señala que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.”*¹¹⁵

¹¹⁰ Op. cit. SMITH ADAM, p. 684.

¹¹¹ El Licenciado en Derecho Luigi Einaudi, fue profesor de Economía y Finanzas en Pisa, en Turín y finalmente, desde 1904, en la Universidad Bocconi de Milán, realizó aportaciones definitivas en la clasificación de los ingresos del Estado, en el concepto de renta imponible y en la teoría de la amortización del impuesto.

¹¹² Op. cit. RODRIGUEZ LOBATO p. 62.

¹¹³ Ibidem, SMITH ADAM p. 144.

¹¹⁴ Op. cit. SMITH ADAM. P. 684.

¹¹⁵ Op. cit.. RODRIGUEZ LOBATO.

El mismo autor Adam Smith escribió: “...los impuestos, pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso de las cuatro maneras siguientes:

- *Primera: el cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél, y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional a la población.*
- *Segunda: puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.*

Al mismo tiempo que obliga a la población a realizar un pago, puede de ese modo disminuir, y quizá destruir totalmente, algunas de las fuentes que le permitirían hacerlo con mayor holgura.

- *Tercera: los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.*
- *Cuarta: al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias.”¹¹⁶*

De acuerdo con el maestro Flores Zavala, la expresión de proporcionalidad y equidad en las contribuciones busca sólo la justicia en éstas.

En su texto, el maestro Omar Curiel Villaseñor, comenta que los principios de proporcionalidad y equidad, son introducidos al mundo de las finanzas públicas gracias a las aportaciones de Adam Smith, con fundamento en el pensamiento ético-tributario del siglo XVII, quien procuraba que el establecimiento de los tributos (y el ejercicio del cobro de las contribuciones) se desarrollará de la manera menos gravosa para el contribuyente, y en consecuencia más justa, por lo que el principio de proporcionalidad y equidad determinará la forma en que las contribuciones deberán ser pagaderas y exigibles.

Comenta además, que ante la problemática que bien podría representar la definición de conceptos axiológicos, a pesar de tener un sentido más o menos general y universalmente aceptado como el término justicia, Smith optó por aplicar los conceptos de proporcionalidad y equidad como elementos distintivos de la carga axiológica representada por el ideal de justicia bajo la perspectiva de la temática tributaria.

1.3.1.4.2 ADOLFO WAGNER.

El estudiado Adolfo Wagner, en su *Traité de la Science des Finances* (Tratado de las Ciencias de las Finanzas), ordena los principios de imposición en cuatro grupos:

1. *“El primer grupo, lo denomina política financiera. Abarca los principios de suficiencia de la imposición y de elasticidad de la imposición. Conforme al primero, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado período, en la medida en que otras vías o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles; el segundo significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios*

¹¹⁶ Op. cit. SMITH ADAM p. 685, 686.

impuestos que con un simple cambio de tarifa y sin provocar trastornos, produzcan en casos de crisis, los recursos necesarios, es decir, según Sergio Francisco de la Garza, el principio de elasticidad señala que el sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que hagan que en un período de coyuntura permitan al Estado recibir todos los ingresos que necesita.

2. *El segundo grupo denominado principios de economía pública. Incluye aquí la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.*

*Proclama que debe hacerse una prudente elección entre tres fuentes de impuestos, que son el capital, la renta y los medios de consumo, teniendo en cuenta los puntos de vista de la economía privada y de la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos.*¹¹⁷

3. El tercer grupo se denomina principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos. Son los principios de generalidad y uniformidad en la tributación.

*“Wagner se declara partidario de que los impuestos tengan solamente finalidades fiscales; de la proporcionalidad de los impuestos, que graven a todos los individuos, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas. Los postulados de Wagner, en materia de equidad, han quedado superados por la doctrina tributaria y no han sido acogidos por la legislación.”*¹¹⁸

Afortunadamente, como indica el maestro de la Garza, este aspecto de la teoría de Wagner ha sido completamente superado tanto por la doctrina como por la legislación donde si se toman en cuenta las tarifas progresivas.

4. “El cuarto grupo denominado principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición. Encontramos aquí la fijeza en la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos”.¹¹⁹, lo relativo a la fijeza en la imposición se manifiesta en las siguientes reglas:

- a. *“La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.*
- b. *La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.*
- c. *Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.*
- d. *Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.*
- e. *El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.*
- f. *Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.*
- g. *Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.*

¹¹⁷ Op. cit. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. p 406.

¹¹⁸ Ibidem .p 407.

¹¹⁹ Op. cit. RODRIGUEZ LOBATO, p. 63.

*h. Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.*¹²⁰

Así mismo Wagner habla en este grupo de la comodidad en la imposición en beneficio, tanto del contribuyente, como del fisco en la reducción del costo, en la mayor medida posible en los gastos de recaudación de los impuestos.

¹²⁰ Op. cit. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO p. 407.

CAPÍTULO II. MARCO CONCEPTUAL. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

“Cuando la ley es interpretada acorde al Espíritu que le dio origen, se fortalece”

Los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus diversas funciones se constituyen a través de varias figuras (como se verá en un cuadro sinóptico presentado más adelante) dentro de las cuales aparecen las contribuciones, que a su vez se dividen o clasifican en:

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

La contribución es un concepto sumamente complejo, que se presenta para los contribuyentes casi siempre de manera incómoda, no obstante, es está una figura muy compleja, compuesta no sólo por una intransigente imposición del Estado, si no por el contrario, legalmente creada y con una serie de elementos que aseguran su justo establecimiento como lo son el objeto, sujetos, base gravable, tasa o tarifa, época de pago (comentada más ampliamente vid supra), que requieren un profundo estudio que abra el panorama y la opinión respecto a esta, para permitimos formar una mejor opinión centrada de su verdadera naturaleza y los grandes beneficios que podrían obtenerse de ella, incluso superiores a los ya obtenidos, si fuese aplicada correctamente.

Ahora bien, para poder comprender adecuadamente la naturaleza del predial que es el impuesto en cuestión en ésta tesis, por ser el análisis de éste, el elegido para aplicar el principio de capacidad contributiva y demostrar la eficiencia y eficacia que podría alcanzar, logrando un resultado óptimo tanto para el Estado como para el contribuyente donde ambas partes se beneficien en un círculo de prestaciones y beneficios convenientes, es necesario desentrañar los elementos componentes del tributo para que una vez entendido fielmente que es, a que se refiere este concepto, poder avanzar a analizar los tipos de contribuciones hasta llegar a dos aspectos principales en el presente estudio a saber:

1.-Por una parte, siendo en las entrañas del tributo, es decir en sus elementos principales tanto cualitativos como cuantitativos donde se alberga o se contiene o mejor dicho donde se debería contener (ya que muchas contribuciones pasan por alto ésta necesidad) el principio de capacidad contributiva, es de vital importancia su análisis, para de esta manera poder exteriorizar dicho principio en contribuciones justas, equitativas y proporcionales a los sujetos obligados a realizarlas.

2.-En segundo término, el análisis del tributo dará lugar a estudiar las clases de contribuciones que existen en el sistema tributario mexicano y que es justamente donde clasificaré al impuesto predial.

De ésta manera es sumamente relevante analizar las contribuciones en un marco conceptual que facilitará el entendimiento en las cuestiones en que he de adentrarme vid supra.

También es conveniente referir que el término “contribución” tiene muchos sinónimos en la materia tributaria, por lo cual se deberá evitar cualquier confusión aclarando en este punto, que a la contribución también se le denomina: tributo, gravamen, carga, etc.

Es importante señalar que en el desarrollo de esta tesis se jugará con conceptos de tipo general, que al ser aplicados deberán ser adaptados al caso concreto de la contribución de carácter ya sea federal, local o del Distrito Federal como se trata en ésta ocasión en que analizaré el impuesto predial en el capítulo IV.

2.1 EL TRIBUTO.

Ahora procedo a explicar la acepción del término tributo en argumentos de varios estudiosos y destacados en la materia.

Para el estudioso Giuliani Founrouge, el tributo es:

*“...el tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.*¹

Según palabras del autor Quintana Valtierra:

*“...los tributos, son exigidos a los particulares por el Estado, en ejercicio de su poder de imperio y constituyen la principal fuente de recursos para sufragar los gastos públicos. Los tributos pueden ser en especie o en dinero”.*²

Ahora bien, existen varias teorías acerca del tributo, las cuales enumero a continuación a efecto de profundizar un poco más en el tema:

1. Publicistas.- Según el maestro Valtierra, en la actualidad, nadie pone en duda el carácter publicístico del tributo. La publicista, es una teoría general de la tributación de alcance universal, sustentada básicamente por la doctrina alemana y en gran medida por la italiana, en la cual, el tributo es una prestación económica exigida por el Estado para poder realizar sus fines. Las teorías publicistas nacen en Alemania como se ha señalado, vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia con las obras de Ranalletti, Cammeo y Romano, quienes explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o poder de imperio.
2. Privadistas.- Dichas teorías concebían al impuesto como un derecho o carga real, o como algo similar a la *obligatio obrem* del derecho romano, con lo que lo limitaban a los gravámenes inmobiliarios.
3. Contractual.-es una teoría que equipara al tributo con un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual, aquel proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos.

¹ FONROUGE GIULIANI CARLOS M. Derecho Financiero, 5º ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 267.

² Op. cit. QUINTANA VALTIERRA p.40.

Como es de observar, el sistema mexicano, se adhiere a la tendencia publicista, pues en el art. 31 fracción IV, de la Constitución claramente se deja ver al tributo como una obligación de los mexicanos, resaltando pues el carácter coercitivo de los mismos.

Don Sergio Francisco de la Garza considera al tributo sinónimo de contribución y lo define de la siguiente forma:

*“...son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”*³

Por su parte, el maestro Sáinz de Bujanda define:

*“...tributo es toda prestación patrimonial obligatoria, habitualmente pecuniaria, establecida por la ley a cargo de las personas físicas y jurídicas, que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine y vaya a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos, territoriales o institucionales estén encomendados.”*⁴

Por su parte el docto Fernando Pérez Royo señala:

*“...tributo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar los gastos públicos.”*⁵

Los autores Carmelo Lozano Serrano y Juan Martín Queralt, definen al tributo de la siguiente manera:

*“...es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad contributiva, que no constituye la sanción de un ilícito.”*⁶

Ésta última definición de Queralt y Lozano, me parece atinada, al introducir en ella el concepto de capacidad contributiva del contribuyente, ya que este principio estaría siendo tomado en cuenta por el legislador al momento de establecer las contribuciones.

En mi opinión, una acertada definición de contribución es la siguiente: es la prestación, en dinero o en especie que establece la ley, de carácter general y obligatorio a cargo de las personas físicas o morales para cubrir el gasto público.

Es una prestación, porque a cambio de ella no se recibe nada directa e inmediatamente, sin embargo todos se encuentran beneficiados por los impuestos, aunque de manera general, ya que no hay una contraprestación; es en dinero o en especie, la primera es la más común, sin embargo la segunda también llega a operar, ya que se dice que es permitido pagar a los autores de alguna obra plástica, con el fin de difundir la cultura; establecida por la ley, ya que de acuerdo con el artículo 31 fracción IV y 73 fracción VII constitucionales y con el principio de legalidad y de reserva de ley, no pueden haber contribuciones si no están establecidas en una ley que cumpla con los requisitos esenciales establecidos; esa ley debe ser de carácter general

³ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 153.

⁴ SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO, *Sistema de derecho financiero*, p. 22.

⁵ PÉREZ ROYO FERNANDO. *Derecho Financiero y tributario*, 3º ed. Civitas, Madrid, 1993 p. 33.

⁶ MARTIN QUERALT JUAN Y OTROS. *Curso de derecho financiero y tributario*, 7º ed, Tecnos, Madrid, 1996, p.82.

y obligatorio ya que todos los que se coloquen en el supuesto establecido por la ley, están obligados a su pago; a cargo de las personas físicas o morales que se coloquen en la hipótesis normativa y que serán los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria; para cubrir el gasto público, este es un principio y derecho de los contribuyentes y una obligación para el Estado, quien debe aplicar los ingresos obtenidos por contribuciones al ejercicio del gasto público necesariamente.

2.1.1 ELEMENTOS CUALITATIVOS

Los elementos cualitativos del tributo “...son los que determinan la identidad de la prestación, como son el hecho imponible y los sujetos”,⁷ o bien son aquellos que definen el campo de aplicación (objetivo y subjetivo) de cada institución tributaria en particular. Es decir:

“...son los que determinan la forma y el modo del surgimiento de la obligación y los sujetos que giran en torno a ella, constituyendo la esencia del tributo. Como la característica principal del tributo es que constituye una prestación a cargo de uno o varios sujetos, de dar una cantidad de dinero al Estado, como consecuencia de la realización de hechos o actos que manifiestan capacidad contributiva por parte de los sujetos obligados, resultan esenciales para la configuración del tributo sus elementos cualitativos.”⁸

A saber dichos elementos son:

1. El hecho imponible.
2. Los sujetos activos y pasivos del tributo.

2.1.1.1 EL HECHO IMPONIBLE O PRESUPUESTO DE HECHO

De la potestad tributaria del Estado, surgen las leyes especiales las cuales definen los conceptos por los que va a existir la contribución, es decir, integran al hecho imponible el cual en adelante al estudio que a continuación se realiza acerca del mismo, señalo que es la situación de hecho descrita en la ley como generadora de una contribución, es decir, el tipo que tiene como consecuencia lógica que el contribuyente realice un hecho generador, el cual es colocarse en la hipótesis prevista por la ley como hecho imponible, es decir, es la realización material a través de la cual el contribuyente se convierte en sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, ya que con la realización de este hecho surgen las obligaciones fiscales que son la determinación del impuesto y el pago del mismo.

Es necesario señalar las diversas denominaciones que se han dado a este concepto como lo son: hecho imponible, presupuesto de hecho, hecho generador, hecho tributario; en el idioma italiano se han utilizado las expresiones: *presupposto di fatto* por Giannini, *fattispecie tributaria* por Ezio Vannoni, y *situazione-base dell-imposizione*, por Allorio; en Francia se utilizan las frases: *fait generateur de l'impôt*, concepto que significa hecho generador del impuesto y que ha sido acogido en México (Código Fiscal 1938) y América del Sur en países como Brasil, donde también se utiliza como otro concepto el de hipótesis de incidencia tributaria, *hipotesis de incidencia tributaria* para referirse al presupuesto y *hecho imponible* para lo que se conoce

⁷ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 92.

⁸ Ibidem p 154, 155.

como hecho generador (portugués); situación de hecho *tabtestand* (alemán),⁹ en España y Argentina se habla de hecho imponible por la influencia de Dino Jarach.

Para comenzar este punto es menester aclarar la terminología utilizada por los diversos autores, respecto al hecho imponible o presupuesto de hecho y al hecho generador, ya que algunos los señalan como sinónimos mientras que otros establecen clara diferencia entre el hecho imponible el hecho generador, veamos las siguientes definiciones:

Señala el maestro Rebolledo Herrera acerca del hecho generador:

*“...constituye la descripción de un hecho abstracto gravable en la ley, es decir, es el concepto de una situación jurídica o de hecho que el legislador pretende gravar, en la configuración del hecho imponible intervienen de manera muy importante, dos elementos substanciales de las contribuciones: el objeto y el sujeto gravable.”*¹⁰

Así mismo señala el mismo autor que el hecho imponible se manifiesta en la legislación tributaria de dos formas, la primera es genérica cuando la ley respectiva señala el objeto general gravable y la segunda es en forma más específica cuando esa misma ley señala a detalle clasificando las diversas situaciones.

A su vez, establece Don Rubino:

*“...se entiende por presupuesto de hecho (fattispecie) el conjunto de elementos necesarios para la producción de un efecto a de un núcleo de efectos.”*¹¹

El doctrinario Hensel quien es uno de los más destacados en la materia, estableció:

*“...el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho de impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado.”*¹²

Por su parte, el distinguido Sainz de Bujanda señala:

*“...el presupuesto es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria, o bien, es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”*¹³

El estudioso Berliri establece:

“...el complejo de los elementos jurídicos relevantes para la especificación del presupuesto constituye el presupuesto típico (fattispecie típica), es decir, aquel evento previsto por la norma en un plano hipotético que, al concretarse en un particular hecho generador, da lugar al nacimiento de la relación jurídica impositiva:

⁹ El *tabtestand* también ha sido traducido al español como circunstancia de hecho o soporte fáctico, usado en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919.

¹⁰ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA, p. 67.

¹¹ Op. cit. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO p. 410.

¹² HENSEL ALBERT, *Diritto Tributario*, Milano, 1956 p. 721.

¹³ SAINZ DE BUJANDA FERNANDO, *Análisis jurídico del hecho imponible*, vol. I no. 60.

presupuesto típico y hecho generador, no son, por tanto, más que una especie de dos géneros más vastos: el presupuesto y el hecho jurídico.”¹⁴ así mismo define el hecho imponible como “el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos.”¹⁵ Y propone lo siguiente:

- A. “Que el hecho imponible se concreta verdaderamente en función de los efectos y no al revés.
- B. Que el hecho comprende todos y sólo los elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico y concreto, lo que hace:
 - a. Que si falta cualquiera de los elementos que integran el hecho imponible el efecto jurídico no se produce.
 - b. Que no es posible una distinción entre los diversos elementos que integran el hecho imponible y, por tanto, no es posible determinar en que relación de causalidad se encuentran respecto a los efectos.
- C. Que los dos hechos imponibles específicos deben contener al menos un elemento distinto, que es lo que convierte un caracterizador a un hecho imponible respecto a los demás hechos tributarios de un ordenamiento. En cambio, no es necesario que todos los elementos o ingredientes del hecho imponible sean totalmente distintos a los de cualquier otro hecho. Normalmente, se da con frecuencia el fenómeno de que un hecho generador sea, a su vez, parte de un hecho tributario más complejo y que los efectos jurídicos de un hecho imponible contribuyan a formar un hecho distinto.”¹⁶

De igual forma:

“Para Ataliba, el hecho generador (al que llama *fato imponible*), es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que –por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia – da nacimiento a la obligación tributaria.”¹⁷

El maestro Giannini lo denomina presupuesto del tributo:

“...la deuda impositiva nace en el mismo momento en que se produce aquella particular situación de hecho a la que la ley vincula todo impuesto singular, y que puede designarse genéricamente como presupuesto del tributo.”¹⁸

Dino Jarach tiene a bien denominarlo bajo el concepto de hecho imponible, ya que señala:

“...es una expresión muy sintética y podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos y circunstancias de hecho; porque habla de imponible y el adjetivo con la terminación “ble” indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y su obligación. De manera que no es imponible sino impuesto. A pesar de sus imperfecciones, es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, y tiene la ventaja de tener cierta analogía con otra del Derecho Penal que, estructuralmente, es muy parecida a la nuestra. En el

¹⁴ Op. cit. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO p. 412.

¹⁵ Ibidem p. 414.

¹⁶ BERLIRI ANTONIO, Principios de Derecho Tributario, Tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964 n. 40.

¹⁷ Op. cit. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO p. 412.

¹⁸ GIANNINI ACHILLE DONATO, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 83.

*Derecho Penal se habla, en efecto, de hecho punible, donde el adjetivo punible, es mucho más exacto que en materia de derecho tributario. Esta terminología tiene otra ventaja: señala que este hecho o este conjunto de hechos definidos por la ley en todos sus aspectos objetivos y subjetivos, constituyen formalmente, considerados desde el punto de vista de la obligación tributaria que va a nacer de ellos un hecho y no un acto.*¹⁹

Específicamente en México, el término más utilizado debido a que se incluyó en la definición de impuesto en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 1938 es el de “hecho generador” y también la de hecho imponible, sin embargo en la actualidad, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Para Don Sergio Francisco de la Garza, el hecho generador se localiza en el tiempo y en el espacio; tiene características individuales y distintas a los demás hechos generadores y se refiere a una persona concreta e individualizada. “Cada hecho generador da nacimiento a una distinta obligación”²⁰

En mi opinión, debemos distinguir entre el hecho imponible, que es como ya mencione el concepto descrito por la ley y el hecho generador de las contribuciones, el cual se refiere a la situación o actividad real y concreta, que es desarrollada por una persona, que encaja perfectamente con el hecho imponible previsto en la ley tributaria, lo que da lugar a la configuración de una determinada obligación tributaria. Cuando el hecho generador de un individuo coincide con el hecho imponible se presenta el momento de causación establecido por la norma tributaria.

Don Sergio Francisco de la Garza, cita un cuadro muy ilustrativo realizado por Ataliba, el cual marca las diferencias existentes entre el hecho imponible y el hecho generador.

“HECHO IMPONIBLE	HECHO GENERADOR
Descripción genérica e hipotética de un hecho;	Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico; empíricamente verificable (hic et nunc);
Concepto legal (universo del derecho);	Hecho jurígeno(esfera tangible de los hechos);
Designación del sujeto activo;	Sujeto activo ya determinado;
Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo;	Sujeto pasivo: Ticio;
Criterio de fijación del momento de la configuración;	Realización, día y hora determinados;
Eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar;	Modo determinado y objetivo, local determinado;
Criterio genérico de medida (base imponible)	Medida (dimensión determinada) ²¹

Superado el problema del concepto de hecho imponible, en los siguientes puntos me detendré a estudiar su estructura, la cual, lejos de recaer sólo en un estudio del objeto, sustentará un

¹⁹ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p 156, 157.

²⁰ Op. cit. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO p. 414.

²¹ Ibidem.

análisis más completo donde abarcaré tanto el elemento subjetivo como el objetivo, este último en sus aspectos material, espacial, temporal y cuantitativo. Veamos a continuación.

2.1.1.1.1 ELEMENTO SUBJETIVO.

Retomaré en éste tema, lo expuesto por los autores Marat y Lobato en su libro “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, donde citan a los doctos en la materia Achille Donato Giannini, Eusebio González García y Antonio Jiménez, este último, a mi parecer, con un criterio más comprensible, ya que señala:

“...el hecho imponible no podría quedar totalmente caracterizado sin la atribución del mismo a un sujeto determinado, es decir, necesariamente tiene que vincularse a alguien por tanto ese alguien y los elementos de vinculación constituyen justo el elemento subjetivo de tal hecho.”²²

Considero como la más apropiada la definición antes citada de Antonio Jiménez, puesto que expresa la existencia de un sujeto, de una persona, que será sobre la que recaerá el tributo, a través del hecho imponible, sin embargo, existen otras definiciones como explicaré a continuación.

Como se verá a continuación, el célebre Giannini se refiere al elemento subjetivo del hecho imponible expresando:

“...consiste en una determinada relación de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo o material.”²³

Es decir, además de existir las personas y su relación con el hecho como elemento subjetivo de éste, el autor vincula también el aspecto objetivo o material del mismo.

Del mismo modo, el maestro Eusebio González García estima que:

“...la expresión titularidad del hecho imponible resume las variadas formas de vinculación que pueden existir entre el aspecto material y el subjetivo del hecho imponible.”²⁴

Como se puede observar, el aspecto subjetivo del hecho imponible se refiere al sujeto titular de éste, cuestión que resulta sumamente importante establecer, puesto que será a él a quien habrá de imponérsele la carga tributaria, así como el cumplimiento de numerosas prestaciones de hacer o de no hacer dentro de la relación jurídica tributaria.

2.1.1.1.2 ELEMENTO OBJETIVO (ASPECTO MATERIAL (riqueza gravada), ESPACIAL, TEMPORAL, CUANTITATIVO).

Resulta más complejo aún el estudio del aspecto objetivo del hecho imponible, en tanto es este más técnico, por ello, plasmaré a continuación una sencilla tabla realizada por los autores Marat y Lobato, en la cual analizan tanto el elemento subjetivo como el objetivo, a través de una serie de preguntas que al contestarse, dan la clave de a que se refiere cada aspecto de la estructura del hecho imponible.

²² Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 166.

²³ Ibidem p. 166.

²⁴ Ibidem p. 166.

HECHO IMPONIBLE		
ELEMENTO	ASPECTO	PREGUNTA PARA DETERMINAR IMPONIBLE LA COMPROBACIÓN DE LA REALIZACIÓN DEL H.I.
SUBJETIVO		¿Quién realizó el hecho imponible?
OBJETIVO	MATERIAL	¿Se realizó el acto, hecho o fenómeno gravado por la ley?
	ESPACIAL	¿Se realizó el hecho imponible en el lugar que delimita la ley?
	TEMPORAL	¿Cuándo se actualizó la hipótesis legal?
	CUANTITATIVO	¿En que medida se realizó el hecho imponible?

Con estas preguntas ya se puede dar ahora una idea general de la estructura que conforma el hecho imponible, se aprecia que éste debe contener los elementos como los son: la persona a la que va dirigido y que será quien contraiga la obligación al situarse en la hipótesis normativa (elemento subjetivo); el objeto del tributo, que será determinar que es lo que se va a gravar, donde, cuando y cuanto (elemento objetivo). Ahora procederé a analizar más detenidamente cada aspecto del elemento objetivo de dicho hecho imponible.

Aspecto material.

El aspecto material se refiere al objeto o materia gravable, el cual puede constituirse por un bien natural, un bien jurídico o un concepto abstracto, como puede ser una propiedad, un contrato, la renta o un hecho de la vida cotidiana.

De acuerdo con el maestro Eusebio González, el aspecto material del hecho imponible tiene varias denominaciones como los son: objeto del presupuesto, presupuesto objetivo, objeto del hecho imponible, las cuales indican la situación de hecho o el elemento de la realidad económica tomada en consideración por la norma para configurar cada tributo. Así mismo señala junto con el estudioso Pérez de Ayala que siendo éste aspecto una situación fáctica, las distintas situaciones de hecho pueden reducirse a dos grandes categorías:

1. *“Las consistentes en un acto, hecho o fenómeno en sí mismo revelador de capacidad económica, y*
2. *Las que consisten en un acto o negocio jurídico, también revelador de capacidad económica, y que han sido previamente asumidas como hechos jurídicos en otras ramas del derecho.”*²⁵

Respecto a las consideraciones de Don Eusebio González antes citadas, los autores Marat y Lobato, comentan que de hecho, es muy común que la doctrina haya centrado su atención específicamente en este aspecto, dejando de lado el estudio de los demás aspectos del hecho imponible, puesto que dentro de éste se manifiestan las hipótesis de situaciones reales que al ser realizadas diariamente por los sujetos, llevan a la adecuación de la conducta al tipo.

Para el maestro Fernando Pérez Royo, el aspecto material del hecho imponible, es más que el objeto del tributo, el estima que el elemento material coincide con la riqueza o manifestación

²⁵ Ibidem p. 169.

de capacidad económica incorporada al hecho imponible como se ve en la siguiente transcripción:

“...el elemento material o riqueza gravada viene a coincidir con otro concepto, que suele ser utilizado por la literatura e incluso por la legislación como es el objeto del tributo. Al respecto conviene sin embargo, distinguir, según una prestigiosa doctrina, entre el objeto del tributo como elemento material explícitamente incorporado en la definición del hecho imponible y el objeto-fin o riqueza que realmente pretende gravar el mismo tributo, y cuya determinación se obtiene, no de los términos explícitos del hecho imponible, sino del conjunto de la disciplina de la prestación. En la generalidad de los supuestos, dichos conceptos serán coincidentes. La distinción adquiere su sentido en aquellos casos en que esta coincidencia no se produce.”²⁶

Es pues, en mi opinión, el aspecto material del hecho imponible, el acto, hecho o fenómeno gravado por la ley, que si bien constituye el objeto del mismo, va más allá del simple establecimiento de éste, ya que es aquí de donde debe partir la consideración del legislador para establecer la capacidad contributiva de los sujetos al momento de incorporar el quantum a la contribución.

Por último, comento que este aspecto se encuentra protegido por el principio de reserva de ley, aunque sea considerado por ésta como “objeto”, en tanto es un elemento esencial del tributo por lo cual, las leyes especiales respectivas a cada contribución deberán contener el elemento objetivo en los hechos imposables de los tributos, de lo contrario serán inconstitucionales.

Aspecto espacial.

El aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible se refiere al lugar de causación del mismo:

“El aspecto espacial precisa la ubicación territorial, en la cual se considerará realizado o causado legalmente el hecho gravable.”²⁷

Esta parte del hecho imponible se refiere a la relación del ordenamiento jurídico con el territorio en donde se circunscribe la aplicación de la hipótesis de la prestación tributaria o, en palabras de Don Eusebio González García:

“...la precisa delimitación del ámbito geográfico dentro del que determinado hecho imponible va a producir sus efectos.”²⁸

Los autores Juan Martín Queralt y Carmelo Lozano Serrano señalan que el aspecto espacial del hecho imponible:

“...indica el lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta.”²⁹

El docto Sáinz de Bujanda señala al respecto:

²⁶ Ibidem p. 168.

²⁷ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA p. 68.

²⁸ Op. cit PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 171.

²⁹ Ibidem p. 171.

“...la problemática del aspecto espacial del hecho imponible ha de ponerse en relación con la extensión del poder tributario. Ambos son problemas dependientes y complementarios entre sí. Efectivamente, los hechos imposables se realizan en un determinado territorio, por lo que habrá de determinar la eficacia de las normas que regulan quiénes han de ser sujetos- acreedor y deudor- de la obligación tributaria en función del territorio en el que el hecho imponible se haya producido. La importancia del problema queda más claramente de manifiesto si se tiene en cuenta que en los modernos ordenamientos tributarios, priva el criterio territorial de sujeción al poder tributario sobre el criterio personal... procede señalar ahora que, atendiendo al elemento espacial, los hechos imposables pueden clasificarse en dos grupos: aquellos cuyos elementos se realizan íntegramente en el territorio de un solo ente público impositor y aquellos otros cuyos elementos constitutivos se producen en el territorio de más de un ente público impositor.”³⁰

El considera que el aspecto territorial esta fuertemente ligado al poder tributaria, es decir a la potestad y que además surge un problema cuando la realización del tipo se constituye no solo en un territorio sino en varios, infiriendo en, más de un ente impositor y creando en consecuencia controversia entre los mismos.

Después de este breve estudio del aspecto espacial del hecho imponible, en el cual no resulta alguna cuestión que amerite un estudio más a fondo del tópico, podemos concluir que éste aspecto se refiere al lugar de realización del hecho imponible, situación que resulta importante para cuestiones de competencia territorial ya sea en los procedimientos o en los procesos fiscales.

Aspecto temporal.

Para los multicitados autores Marat y Lobato, el aspecto temporal del hecho imponible:

“...es la parte de la hipótesis normativa que delimita el tiempo en que la misma se encuentra realizada, con el fin de determinar con precisión su momento de actualización.”³¹

Así mismo, ellos citan a Don Eusebio González y a Don Pérez de Ayala quienes consideran acerca del aspecto temporal:

“...que es la parte que determina el momento en el que se considera realizado el hecho imponible y, por consiguiente, desde ese instante surge el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.”³²

“El aspecto temporal se refiere al momento de causación, es decir, este determina en que momento se debe considerar legalmente realizada la actividad sujeta a tributación. Este aspecto nos precisa que toda situación que el legislador pretende gravar deberá necesariamente determinar el momento preciso en que surge o se configura la obligación de pago, que constituye una situación distinta a la de efectuar el pago (época de pago), este aspecto es contemplado en los párrafos primero y segundo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:... las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran... Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”³³

³⁰ Op. cit. SÁINZ DE BUJANDA p. 204.

³¹ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 172.

³² Ibidem p. 172.

³³ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA p. 67, 68.

El maestro Rodríguez Lobato, en su obra “Derecho Fiscal”, considera que la estructura del aspecto temporal de los hechos imponible se clasifica en instantáneos y periódicos:

*“Los primeros son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma (por ejemplo los previstos en el impuesto sobre la adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación); los periódicos son los que requieren de un determinado periodo de tiempo para su consumación que estará precisado por la ley y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal.”*³⁴ (ejemplo de estos son el ISR, IVA, Predial).

Es por tanto el aspecto temporal del hecho imponible, el establecimiento del momento de causación en relación al hecho generador y vinculado al nacimiento de la obligación tributaria de pagar al Estado cierta cantidad.

El Código Fiscal de la Federación, señala al respecto en el artículo 6º que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Aspecto cuantitativo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación describe el elemento cuantitativo del hecho imponible de la siguiente manera:

El aspecto cuantitativo indica la medida, el grado o la intensidad con que se realiza el hecho imponible, siempre que se trate de tributos variables, cuyos supuestos de hecho son susceptibles de realizarse en distinta medida (por ejemplo nivel de renta obtenida, valor de un bien transmitido o de un patrimonio, etc. Por el contrario, los tributos fijos presentan hechos imposables sin posibilidad de graduación, no encerrando este aspecto (por ejemplo, los derechos por el otorgamiento de una certificación).

Basta con esta pequeña definición por el momento, ya que más adelante se analizará a profundidad este aspecto del hecho imponible por ser el *quantum* donde podrá aplicarse el principio de capacidad contributiva que uno de los temas centrales en el presente trabajo.

2.1.1.2 SUJETO ACTIVO.

He analizado ya el hecho imponible como primer punto de los elementos cualitativos de las contribuciones, ahora en segundo término, procederé al estudio del sujeto activo, pasando *vid supra* al análisis del sujeto pasivo y de otros sujetos tributarios.

Por tanto, sirva la siguiente introducción al tema del sujeto activo como esbozo de lo que a continuación analizaré:

*“Siendo la relación tributaria el núcleo base de nuestra materia y significando la misma la existencia de derechos y obligaciones, presupone la existencia de dos sujetos, los que giran sobre la concepción de que el crédito tributario es el principal contenido de la relación tributaria, por lo que, en función a esta concepción, se determinan los sujetos activos y pasivos, obviamente ambos son elementos esenciales del tributo y deben estar determinados en la ley.”*³⁵

En este sentido, el maestro Quintana Valtierra determina que:

³⁴ Op. cit. RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL, p. 119.

³⁵ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRÍGUEZ LOBATO p. 182.

“...sólo el Estado, en virtud de su potestad de imperio, puede ser el sujeto activo en la relación jurídica tributaria, de acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Constitución, los sujetos activos son: la Federación, los estados y los municipios, en virtud de que son los únicos entes que tienen derecho de exigir el pago de los tributos. En otras palabras, el Estado es siempre el sujeto activo, quien ejerce su poder de imposición a través del proceso legislativo correspondiente.”³⁶

Cabe aclarar que el artículo 31 fracción IV contempla actualmente también al Distrito Federal como sujeto activo en la relación jurídica tributaria.

Para el autor Sergio Francisco de la Garza, se debe distinguir entre el titular de la soberanía tributaria, que en el derecho mexicano es el Poder Legislativo, y el titular del crédito fiscal que es el Poder Ejecutivo a través de la administración fiscal, para determinar la identidad y la organización del sujeto activo, que es en otras palabras, la autoridad fiscal, encargada de establecer y recaudar las contribuciones.

Puedo concluir de lo antes mencionado, que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, lo es el Estado, ya sea la Federación, el Distrito Federal, las entidades federativas o los propios municipios, el cual está investido del poder que le es conferido por la propia Constitución, para legislar en materia de impuestos, para ejercer las funciones que le corresponden, pero quien podrá ejercer la recaudación directamente, serán los órganos facultados por dichos entes.

No resulta óbice aclarar que la Federación realizará las funciones legislativas a través del Congreso de la Unión, mientras que a nivel estatal, los estados las realizarán a través de sus Legislaturas Locales, para sí y para sus municipios y el Distrito Federal, lo hará mediante la Asamblea Legislativa, tomando en consideración que para evitar la doble tributación, estarán los estados que se suscriban, a lo que establezca la Ley de Coordinación Fiscal.

No debo pasar por alto además, el peculiar caso de los organismos fiscales autónomos, específicamente los encargados de prestar servicios públicos y a los cuales, no obstante de contar con personalidad jurídica propia distinta a la del Estado, éste los ha dotado de esa facultad recaudatoria, únicamente para efectos de cobro de las cuotas y aportaciones de seguridad social.

Existen sin embargo, opiniones de doctos en la materia como Don Sáinz de Bujanda que considera que el sujeto activo es el acreedor de la obligación tributaria, como sujeto titular del crédito sin importar si este es o no titular de la potestad tributaria, como a continuación explico:

“Como es sabido, el sujeto activo del poder tributario es el ente que, bien al amparo de normas constitucionales (poder originario), bien al amparo de leyes constitucionales, es decir ordinarias (poder derivado) establece el tributo. El sujeto activo de la obligación tributaria será, en cambio, el ente que asuma una posición acreedora dentro de cada obligación concreta. La hipótesis más frecuente es la de que el ente dotado de poder tributario establezca tributos para la cobertura de sus propios gastos. En tal caso las normas tributarias que dicho ente público dicte establecerán que el propio ente del que dimanar será el titular de los créditos tributarios que surjan como motivo de la realización de los hechos imposables. Pero también puede ocurrir que un sujeto, dotado de poder tributario, establezca tributos con la finalidad de que los ingresos obtenidos con ellos se destinen a la cobertura de gastos de otros entes públicos. En este caso, puede ocurrir que las normas dictadas por el sujeto activo del poder tributario conviertan en sujetos activos de la obligación tributaria a los entes a los que deseen atribuir los ingresos que dichos tributos procuren, dotándoles, además, de competencia para recaudarlos.”³⁷

³⁶ Op. cit. QUINTANA VALTIERRA p. 84, 85.

³⁷ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 183.

Me parece acertada la observación de Sáinz de Bujanda puesto que si bien es cierto el Poder Legislativo, ya sea a nivel federal, local o Distrito Federal, mediante su potestad tributaria otorgada por la Constitución, puede establecer contribuciones, también lo es que no es propiamente este poder el encargado de recaudarlas, sino la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal y las de los estados, las cuales conforman la estructura de recaudación, por tanto serían éstas también sujeto activo de la relación jurídica tributaria en su carácter de acreedoras del crédito fiscal y de encargadas de recuperar todos estos ingresos que serán aplicados al gasto público.

Lo anterior me lleva a la conclusión de que la figura del sujeto activo se dividirá en dos aspectos, uno será para el establecimiento de las contribuciones y otra será para la recaudación de las mismas. En todo caso, el sujeto activo de la relación jurídica fiscal debe de serlo por virtud de una norma de rango legal, puesto que el sujeto activo queda comprendido dentro del ámbito de reserva de ley. Para comprender mejor lo anterior, debo citar al maestro Manuel Hallivis Pelayo, quien en su libro Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México, realiza aclaraciones en este tema, a saber:

“Hay que distinguir entre Potestad Tributaria y competencia tributaria, la primera como hemos puntualizado, se ejerce cuando el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuales son los hechos y situaciones (hipótesis normativas) que, en caso de producirse en la realidad, hacen que nazca la obligación de pagar contribuciones, de lo cual en nuestro país, como vimos y conforme al sistema de división de poderes, se encarga de forma exclusiva el Poder Legislativo, el que expide las leyes (tanto las especiales de cada contribución, como el Código Fiscal, la Ley Aduanera y la Ley de Ingresos), de conformidad con el principio de legalidad tributaria, de proporcionalidad, de equidad y de destino al gasto público... La competencia tributaria, por su parte, se ejerce cuando el Estado procede a recaudar o hace efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle como consecuencia de la realización de hechos que han sido señalados por la Ley Tributaria como generadoras de los créditos fiscales.”³⁸

Es decir, la potestad tributaria facultará al Poder Legislativo para establecer las contribuciones y por tanto lo convierte en sujeto activo de la relación jurídico tributaria, sin embargo, para efectos de cobro y recaudación de las contributivas las autoridades serán facultadas y por tanto convertidas también en sujeto pasivo, a través de la figura de la competencia tributaria, la cual como señala el mismo magistrado Hallivis Pelayo, no se deberá confundir con la competencia en materia procesal (por territorio, por materia, por cuantía, etc.).

Por otra parte, el mismo maestro Sáinz de Bujanda señala que si bien la ley debe señalar los elementos esenciales del tributo incluido el sujeto activo, no es constitucionalmente necesario, por imperativo de este precepto, que se señalen por la ley las atribuciones de los órganos de gestión tributaria o los procedimientos de liquidación y recaudación de los impuestos, lo cual se corrobora con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala expresamente:

ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN. EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA TIENE FACULTADES CONSTITUCIONALES PARA CREAMLAS (ARTÍCULO 11 DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EL 25 DE ENERO DE 1993). La circunstancia de que el artículo 111 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contemple la creación de Administraciones Locales de Recaudación, no implica que a través de dicho ordenamiento se esté facultando al Presidente de la

³⁸ HALLIVIS PELAYO Manuel. Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México, Tax Editores, México, 2000, p. 55, 56.

República para crear esos organismos, pues tal facultad le es otorgada directamente por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto le otorga, entre otras, la facultad reglamentaria, que constituye un medio para proveer, en la esfera administrativa, a la exacta observancia de las leyes; por ello, el titular del Poder Ejecutivo, obedeciendo a condiciones y circunstancias especiales y sin desbordar la facultad de que esta investido, puede expedir normas especiales a fin de crear las dependencias necesarias para la realización de funciones previstas en la ley y las cuales deben cumplirse en el ejercicio de la actividad administrativa. En consecuencia, el artículo 111 del Reglamento mencionado, no es contrario a la Constitución, puesto que es una disposición reglamentaria especial expedida con apoyo en el artículo 89, fracción I, constitucional y en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, para desarrollar y detallar los principios generales contenidos en ésta y en el código Fiscal de la Federación, a fin de facilitar el ejercicio de las funciones que conforme a esos ordenamientos debe realizar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo IV, diciembre de 1996, Pleno, Tesis P. CXLVI/96 página 5.

2.1.1.3 SUJETO PASIVO.

El sujeto pasivo es la persona o personas ya sean físicas o morales, que por haberse situado en la hipótesis prevista por la ley, se encuentran obligadas a pagar la contribución. Es decir:

“El sujeto pasivo es el elemento determinativo de quien habrá de obligarse al pago del tributo por haber realizado el hecho gravable objeto de la contribución.”³⁹

Considera al respecto el maestro Quintana Valtierra, que el sujeto pasivo es la parte contraria al sujeto activo en la relación jurídico tributaria y son todos aquellos que tienen la obligación de pagar al fisco una prestación de acuerdo con las leyes tributarias.

La materia tributaria distingue dos tipos de sujeto pasivo:

1. Sujeto pasivo principal (contribuyente).- *“...este es el sujeto pasivo por adeudo propio, en virtud de que el mismo realiza los hechos considerados por la ley, como gravables, y obviamente le resulta atribuible el pago correspondiente.”⁴⁰*
2. Sujeto pasivo por adeudo ajeno (responsable solidario).- *“...se constituyen por aquellas personas, a quienes la ley les atribuye por substitución el cumplimiento de obligaciones tributarias, por incumplimiento de los contribuyentes directos.”⁴¹*

Figura que será más ampliamente estudiada vid supra, en la parte relativa a otros sujetos tributarios, en el siguiente tema.

Los autores Marat y Iobato, citan en su obra la tesis doctoral de Don Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, en la cual este mismo señala que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es necesariamente el deudor del impuesto y nacerá al momento de poner en acción el presupuesto de hecho, por tanto la condición de sujeto pasivo debe vincularse directamente con la realización del hecho imponible. Además de las anteriores consideraciones, otra muy importante realizada por el mismo estudioso es la de tomar en cuenta el principio de capacidad contributiva, pues, como el señala, rige la situación de quien realiza el hecho imponible y ha de

³⁹ Op. cit. CURIEL VILLASEÑOR p. 74.

⁴⁰ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA p. 63.

⁴¹ Ibídem p. 63.

ser el sujeto pasivo, ya que al llevar a cabo el presupuesto de hecho previsto en la ley, manifiesta la capacidad económica que se debe gravar. Para él, el sujeto pasivo tiene las siguientes características:

1. *“Es el titular de hecho imponible.*
2. *Es quien ha de soportar, por mandato de la ley, la carga tributaria derivada de este hecho.”*⁴²

En México, el Código Fiscal de la Federación no comenta nada acerca de algún concepto de sujeto pasivo, aunque del artículo 26 podría desprenderse que éstos son el contribuyente y los responsables solidarios.

Para el estudioso Oscar Rebolledo Herrera, hay algunos aspectos del contribuyente que no influyen en su calidad de sujeto pasivo del tributo como se aprecia a continuación:

*“Las cualidades personales de los individuos, como puede ser la edad, el sexo, el estado civil, la ciudadanía y la religión no participan en la configuración de la calidad del sujeto pasivo de los tributos.”*⁴³

Sin embargo otros autores como Don José Ayala Espino, consideran que algunas circunstancias o cualidades personales como el sexo, la edad, el estado civil, nacionalidad, ocupación y por supuesto personalidad jurídica ya sea persona física o moral, la religión, etc. son aspectos que tienen relevancia para la obligación tributaria y son los siguientes:

- El sexo
- La edad
- El estado civil
- La nacionalidad
- La ocupación
- Personalidad moral y física
- La religión

El autor Sergio Francisco de la Garza comparte opinión con Don José Ayala Espino y considera relevantes para la obligación tributaria cualidades del sujeto pasivo que derivan de la naturaleza del hecho imponible como las antes mencionadas.

Yo por mi parte, considero que si bien es cierto estas circunstancias personales han afectado o afectan de alguna manera la obligación tributaria, también lo es que en la actualidad algunas de estas ya no son relevantes como por ejemplo la religión, el estado civil y el sexo.

Por tanto sólo basta que el individuo se sitúe en la hipótesis prevista por el legislador para convertirse en sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, independientemente de a que religión pertenezca o si es mujer u hombre o si esta soltero o casado y además cabe aclarar que él y sólo él, será el sujeto pasivo y por tanto el obligado a pagar en virtud de haber realizado una manifestación de contar con la capacidad contributiva para poder soportar dicho pago, los demás señalados como otros sujetos tributarios son sólo excepciones a esta figura, más no la regla general, sin embargo procederé en el siguiente punto a su análisis.

⁴² Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 186.

⁴³ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA p. 63.

2.1.1.4 OTROS SUJETOS TRIBUTARIOS.

Como señale en el punto anterior, el sujeto pasivo será quien realice la situación de hecho prevista en la ley, sin embargo existen ocasiones excepcionales en las cuales será una persona diversa a la que causo la contribución, quien este obligada al pago de la misma y esto será bajo las figuras de:

- Sustituto del contribuyente.
- Repercutido.
- Responsable tributario.

Sustituto del contribuyente.

El docto Giannini comenta al respecto de esta figura que:

“Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al sujeto pasivo de las relaciones con la Administración Financiera, por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquél y por consiguiente, obligada- no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. A esta persona se le da en la doctrina moderna el nombre de sustituto del impuesto.”⁴⁴

Estás figuras no están protegidas por el principio de reserva de la ley, lo que puede resultar inadecuado, puesto que muchas veces son ellos quienes terminan liquidando el crédito fiscal, lo que significa un perjuicio a su patrimonio, ya que no fueron ellos quienes en un principio realizaron la actividad que detentara que poseían capacidad contributiva, tan sólo están respondiendo ante el incumplimiento del obligado directo.

Es por ello importante, que se creó una figura en la cual, esta persona que paga el crédito fiscal en lugar del sujeto pasivo, pueda ejercer una acción resarcitoria en contra del sujeto pasivo original que fue quien dejó de cumplir con su obligación tributaria, sin embargo ese es tema de otro estudio.

Repercutido.

Esta figura se da en los impuestos que gravan el consumo como lo es el IVA (Impuesto al Valor Agregado) puesto que el sujeto que realiza el hecho traslada el impuesto al consumidor final quien es en quien realmente recae el pago del crédito, convirtiéndose por tanto en repercutido de ese impuesto.

La explicación del motivo por el cual se grava de esta manera el consumo es porque el sujeto repercutido revela capacidad económica al momento de realizar el consumo.

La palabra repercutido se utiliza para el sujeto aquel en quien se causo realmente el efecto esperado.

⁴⁴ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 187.

Responsable tributario

Según citan los autores Marat y Lobato en su texto al doctor Alvarado Esquivel, éste último señala que:

“...la responsabilidad tributaria tiene como finalidad primaria asegurar el pago del tributo. Para este apreciable fin, el legislador articula la responsabilidad tributaria como una garantía de la prestación tributaria, o bien como una sanción reparadora que elimina o disminuye la lesión patrimonial de la Hacienda Pública sufrida por la conducta ilícita del responsable.”⁴⁵

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, como se ve a continuación, describe las figuras que se consideran como responsables solidarios con los contribuyentes.

Artículo 26 CFF.- “Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectuó después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención estas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la

⁴⁵ Op. Cit. PAREDES MONTIEL Y RODRÍGUEZ LOBATO P. 168.

responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la ley del impuesto al activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando estos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la ley del impuesto sobre la renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (se deroga).

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.”⁴⁶

Artículo 26-A CFF.- “Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del título IV, capítulo II, secciones I, II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 133, 134 o 139, según sea el caso, del ordenamiento antes citado.”⁴⁷

Siendo por demás explícitos los anteriores artículos en cuanto a la descripción de los sujetos responsables solidarios en materia tributaria, doy por finiquitado este punto.

No obstante a ello, compartiendo la idea de los maestros Marat y Lobato, considero que el sujeto pasivo es sólo el contribuyente titular del hecho imponible que realizó el hecho generador del impuesto ya que fue el quien manifestó la capacidad contributiva, pero sin embargo pueden existir otros obligados tributarios junto a ese sujeto pasivo, que sean quienes en realidad paguen el impuesto.

⁴⁶ Op. Cit. CFF.

⁴⁷ Ibidem.

2.1.2 ELEMENTOS CUANTITATIVOS.

Los elementos cuantitativos tienen como propósito determinar en cantidad líquida la contribución que por ley se hayan obligado a pagar los particulares a los órganos del Estado y estos son la base imponible y el tipo o alícuota.

“Los elementos cuantitativos determinan la entidad de la prestación, es decir, la base imponible, y el tipo de gravamen.”⁴⁸

“Al lado de los elementos cualitativos, y como consecuencia de que la principal prestación del tributo es el pago de una obligación dineraria al Estado, que tienen como fin cubrir los gastos públicos, se detectan en el tributo otro tipo de elementos, igual de importantes que los primeros, que se denominan cuantitativos, en cuanto tienen como fin determinar el importe de la deuda tributaria para cada caso. Estos elementos cuantitativos son⁴⁹ :

1. La base imponible o gravable.
2. El tipo o alícuota.

Es necesario aclarar como señalan los doctos Marat y Lobato, que *“...no todos los tributos tienen elementos cuantitativos, ya que los llamados tributos de cuota fija tienen previamente determinado el importe de la obligación por la ley.”⁵⁰*

Por otro lado, siendo los elementos cuantitativos los que determinan la obligación en dinero, me parece importante realizar unas cuantas consideraciones en relación a la obligación tributaria, diferenciándola de la deuda y cuota tributaria, en especial del concepto de cuota tributaria, ya que posteriormente lo conceptualizaré de manera distinta a la que se le conoce, por tanto:

Obligación tributaria.

Para comprender esta figura, a continuación, transcribo parte del pensamiento de los multicitados autores Paredes Montiel y Rodríguez Lobato:

“Siendo el tributo una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado a los particulares con el objeto de financiar los gastos públicos, resulta obvio que la obligación principal se traduce en el deber por parte de los gobernados de pagar una cantidad pecuniaria, a título de tributo, para financiar los gastos y, en contraparte, en el derecho del Estado a percibir esa cantidad y la obligación de la Administración Tributaria de recaudarla, aún por medios coactivos, por lo que el crédito resulta ser el principal contenido de la relación tributaria.”⁵¹

De acuerdo a lo anterior, existen varias obligaciones en la relación jurídica tributaria tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo, obligaciones que se traducen en derechos mutuos, sin embargo, la obligación tributaria en sentido estricto es, como señalan los autores citados anteriormente: *“...la prestación exigida por la ley con la finalidad de financiar el gasto público.”⁵²*

⁴⁸ Op. Cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 92.

⁴⁹ Ibidem p 155.

⁵⁰ Ibidem p. 155.

⁵¹ Ibidem p 203.

⁵² Ibidem p 203.

Por tanto, puedo concluir que la obligación de pagar del contribuyente, que a su vez se traduce en el derecho del Estado de percibir esa prestación, es una obligación abstracta, hasta el momento en que se realiza o se genera el hecho que de origen a su nacimiento, sin embargo, esta figura aún no está cuantificada en dinero, es decir, aún no se concretiza en el mundo material, por ello se diferencia de las siguientes figuras que estudiaré a continuación.

Deuda tributaria.

Este concepto está relacionado con el anterior de obligación tributaria, sólo que en éste momento ya podemos hablar de que existe una determinación líquida de la obligación que, como señalan Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, va más allá de lo abstracto.

Don Eusebio González García, define a la deuda tributaria como:

“...una magnitud susceptible de medición en unidades monetarias y que, en cada caso concreto, está expresada o constituida, por tanto, por una cantidad en dinero.”⁵³

“Podemos enunciar que la deuda tributaria es el resultado de sumar una serie de valores en dinero que el sujeto pasivo de la obligación tributaria ha de pagar por diversos conceptos, en los que juega un papel principal la cuota tributaria producto de la realización del hecho imponible, entre los que se incluyen algunos con presupuestos de hecho autónomos, pero que giran alrededor del crédito tributario, como pueden ser la falta de pago oportuno de la cuota tributaria, la comisión de una infracción a la ley o que el cheque con que se ha cubierto la cuota tributaria no sea pagado por el banco.”⁵⁴

Los artículos 2, 4 y el 20 octavo párrafo del Código Fiscal de la Federación, nos dan los componentes que determinan la naturaleza de estos elementos.

Artículo 2 CFF.- “...los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.”⁵⁵

Artículo 4 CFF.- “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la secretaria de hacienda y crédito público o por las oficinas que dicha secretaria autorice.”⁵⁶

Por lo tanto, todos los accesorios de las contribuciones en caso de incumplimiento en el pago y el monto principal, constituirán la deuda tributaria.

Una vez estudiados los elementos esenciales de los tributos, debo señalar otros elementos considerados como parte de la contribución y son los accesorios de éstas, según el artículo 2º

⁵³ Ibidem p 204.

⁵⁴ Ibidem p 204.

⁵⁵ Op. Cit. CFF.

⁵⁶ Ibidem

del Código Fiscal de la Federación, como he visto, “...constituyen aquellos pagos adicionales a cargo de un contribuyente por no haber enterado sus contribuciones dentro de la época de pago correspondiente”.⁵⁷.

De acuerdo con el artículo 2º del CFF señalado, se establece que los accesorios participan de la naturaleza de las contribuciones. Por tanto al tener la naturaleza de estas, se convierten en una extensión o ampliación del propio pago tributario, el cual sólo surgirá en el momento en que el sujeto pasivo no realice su pago en la época que le corresponde.

Los accesorios de las contribuciones son:

- Actualización.- Es aplicar el procedimiento establecido por la ley para el pago de las contribuciones no pagadas oportunamente.⁵⁸ Si bien la actualización no es propiamente un accesorio de las contribuciones, si no que se trata de un reajuste del impuesto histórico derivado de las variaciones en la moneda, etc., es importante mencionarla porque aumenta la cantidad a pagar por parte del contribuyente.
- Los gastos de ejecución.- Son aquellas erogaciones que el fisco debe realizar cuando inicia el procedimiento administrativo de ejecución y realiza diligencias encaminadas al pago de la contribución.
- Los recargos.- Son una indemnización que debe pagarse al fisco cuando el contribuyente incurre en mora o en su caso, cuando recurre al financiamiento (el contribuyente incurre en mora cuando no paga en el tiempo establecido como época de pago).
- Las multas.- Son sanciones administrativas por el incumplimiento de pago de un impuesto o por el incumplimiento en otras obligaciones del contribuyente.

Cuota tributaria.

A continuación, transcribiré algunos de las consideraciones más sobresalientes en el tema, realizadas por especialistas en la materia.

*“La cuota constituye el elemento principal de la deuda tributaria, en tanto que la misma representa el importe de la obligación principal. Por otra parte, si el tributo es pagado oportunamente, será el único de los elementos de la deuda a calcular, por lo que, en esta situación, el monto de la deuda y la cuota será idéntico.”*⁵⁹

Para Don Eusebio González y Don Ernesto Lejeune su concepto de cuota, diferenciándola de los demás elementos de la deuda tributaria es el siguiente:

*“...la cuota constituye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo: tiene, por tanto, el inequívoco carácter de una obligación tributaria de carácter contributivo, pues supone una definitiva transferencia de recursos a la Hacienda Pública con la finalidad de financiar el gasto público.”*⁶⁰

⁵⁷ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA, p. 50.

⁵⁸ Se divide el Índice Nacional de Precios al Consumidor actual entre el anterior, lo cual nos da como resultado el factor de actualización el cual al multiplicarlo por el impuesto histórico nos da como resultado el impuesto actualizado.

⁵⁹ Op. cit. PARADES MONTIEL Y RODRÍGUEZ LOBATO p. 215.

⁶⁰ Ibidem p. 215.

Como bien señalan los autores Paredes Montiel y Rodríguez Lobato, el contenido de la obligación tributaria es una prestación de carácter pecuniario, sin embargo, la ley al establecer los presupuestos de hecho, generalmente no señala la cuantificación del objeto y, al no hacerlo, debe entonces señalar los elementos para dicha cuantificación.

De la existencia de estos hechos imponibles que contienen la cuantificación del objeto, surgen los tributos de cuota fija, y de aquellos que no contienen este elemento sino las bases para su cuantificación, nacen los tributos de cuota variable, los cuales se estudiarán con posterioridad.

Lo importante aquí, es concluir que las diferencias entre la obligación, la deuda y la cuota tributarias, son muy tenues, puesto que son conceptos íntimamente relacionados entre sí, y que más que diferencias radicales, son pequeñas líneas divisorias entre uno y otro concepto, ya que uno nos lleva al otro, es decir, más concretamente, la obligación tributaria es el concepto abstracto establecido por la ley en el hecho generador, la cuota se obtiene cuando el sujeto pasivo ha realizado el hecho generador de esa obligación tributaria, dando como resultado la cuota a pagar, pero si éste sujeto no paga oportunamente o comete conductas contrarias a las establecidas, generará una serie de accesorios que deberán sumarse a la cuota para determinar la deuda tributaria, que es la suma total cuantificada de la obligación.

Es importante también, comentar que la cuota tributaria en sí, manejada como la cantidad líquida total a pagar por el contribuyente (siempre que no existan accesorios de la misma) que es el caso comentado anteriormente, sería ya la resultada de determinar dicha cantidad a través de la base gravable y el tipo de gravamen o alícuota, dentro del cual se identifica también una figura llamada cuota, al lado de la tarifa y la tasa, pero tomando en cuenta, las consideraciones anteriores, estudiaré posteriormente las tres figuras mencionadas, como elementos cuantitativos aceptados que ayudan a determinar las cuotas de las contribuciones.

Una vez acotado este tópico, pasaré a estudiar específicamente los elementos cuantitativos de las contribuciones que auxiliarán en la determinación de la cuota tributaria y darán como resultado la deuda a pagar por el sujeto pasivo.

2.1.2.1 BASE IMPONIBLE O BASE GRAVABLE.

En la teoría, son utilizados los términos base imponible y base gravable indistintamente por los doctrinarios, por lo cual, en el siguiente estudio, haré lo propio, al considerarlos sinónimos, sólo aclaro que es más apropiado el término de base imponible, recordando que ya fue aceptado el concepto de hecho imponible correlativos uno al otro.

Para el maestro Rebolledo Herrera, la base gravable es:

“...el elemento interno del objeto es el también denominado parámetro gravable, que se constituye por una magnitud de naturaleza no monetaria (metros, litros, etc. Sobre la cual ha de aplicarse generalmente la cuota (tarifa).”⁶¹

Así mismo nos comenta el mismo autor que:

⁶¹ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA p.68, 69.

“...la magnitud neta sobre la que se aplica directamente la tasa o tarifa, en unos casos se constituye por la utilidad gravable, que es el resultado de los ingresos obtenidos, una vez restados los gastos y deducciones.”⁶²

Por su parte, el estudioso Flores Zavala entiende por base del impuesto:

“...a la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.”⁶³ ,

Para muchos doctrinarios, la definición del este maestro ha sido ya superada pues sólo toma en cuenta la cuestión cuantitativa sin vincularla al hecho imponible.

Para el docto Quintana Valtierra, la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cual será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto.

Don Sergio Francisco de la Garza considera a la base imponible como un parámetro:

“...jurídicamente la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo; peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie grueso, o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto. A la base imponible, como vamos a ver, se aplica un elemento exterior al hecho generador, que es el tipo impositivo o la alícuota... La función del parámetro es la de determinar junto con el tipo de gravamen la cuantía de la deuda tributaria, tanto cuando esta formado por una suma de dinero o por una magnitud variable en términos monetarios, como cuando está constituido por una magnitud no susceptible de valoración económica, cual la superficie, el volumen, el peso, el número de folios de un documento.”⁶⁴

Pero, como aseguran los autores Marat y Lobato respecto al estudioso Jiménez González en la siguiente definición que da y con lo cual coincido, es que él entrelaza el concepto con el hecho imponible, es decir conjunta el elemento cuantitativo con el cualitativo, integrando una definición muy completa como la siguiente:

“...está constituida por el valor o magnitud de elemento objetivo al que deberá aplicarse la alícuota para obtener el monto del impuesto a pagar... Todo hecho generador debe responder a una lógica interna rigurosa, si su elemento objetivo es sintomático de capacidad contributiva a juicio del legislador, obvio que la base gravable no podrá ser otra magnitud que la proporción de tal elemento objetivo, por tanto, la base gravable deberá ser el mismo elemento objetivo, sólo que en la proporción que del mismo elemento establezca el legislador.”⁶⁵

Ahora bien, en la doctrina internacional, también se ha estudiado la base imponible, teniendo como resultado las siguientes consideraciones:

El doctrinario Giannini señala:

“...en efecto, puesto que el importe del débito resulta de la aplicación del tipo de gravamen fijado por la ley, a una magnitud, denominada base imponible, aparece como lógicamente necesaria la reducción del presupuesto a una cifra, con el fin de hacer posible aplicación del tipo impositivo. De ahí la necesidad de

⁶² Ibidem p. 50.

⁶³ Op. cit. QUINTANA VALTIERRA p. 85.

⁶⁴ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 226.

⁶⁵ Ibidem p. 226.

*otras normas tributarias, casi siempre distintas a las indicadoras del presupuesto, cuya misión consiste en establecer los criterios con arreglo a los cuales ha de valorarse el presupuesto para la determinación de la base imponible.*⁶⁶

Para él mismo, la base imponible es la expresión en cifra del hecho imponible, puesto que sólo en esta forma se podrá aplicar el tipo de gravamen y cuantificar la obligación. Don Eusebio González y Don Ernesto Lejeune señalan:

*“...aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del tributo.*⁶⁷

El estudioso Fernando Pérez Royo define a la base de la siguiente manera:

*“...la expresión cifrada y numérica del hecho imponible. Se trata de una magnitud definida en la ley y que expresa la medición del hecho imponible o, más exactamente, de su elemento material, el criterio para mensurar cada hecho imponible real o concreto. En este sentido, puesto que, como sabemos, el hecho imponible debe representar una determinada manifestación de capacidad económica, puede decirse que, a través de la base y de su cálculo en cada caso concreto, se aprecia la presencia o graduación de dicha capacidad económica en cada hecho imponible real. La magnitud que la ley establece en cada caso para definir la base imponible, puede consistir en una cantidad o suma de dinero o bien venir expresada en otros términos o unidades de medida.*⁶⁸

Una definición muy útil para éste tema de capacidad contributiva, es la que al respecto realiza el César Albiña:

*“...la base imponible es el medio con el que cuanta el tributo para ajustar su cuota a la capacidad contributiva que se somete a gravamen. Por ello, puede definirse la base imponible como la magnitud que permite cifrar la prestación tributaria del contribuyente, en consonancia con su capacidad económica, por el tributo objeto de exacción.*⁶⁹

En el mismo sentido se manifiesta Don Rafael Calvo Ortega:

*“...la base imponible es la cuantificación individual de la capacidad económica. El hecho imponible concreta una capacidad económica general y abstracta y la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular.*⁷⁰

Los multicitados autores Marat y Lobato concluyen de lo anterior, que la base imponible tiene las siguientes características:

1. *“Es una magnitud que, en la mayoría de los casos resulta ser la expresión cifrada del hecho imponible.*
2. *Resulta ser un concepto necesario, en virtud de que el presupuesto de hecho del tributo, limita su función a delimitar el origen de la obligación tributaria, más no a su cuantificación.*
3. *La base imponible y los procedimientos para su determinación normativa deben establecerse por ley, puesto que al ser un elemento esencial del tributo queda cubierto por el principio de reserva de ley.*

⁶⁶ Ibidem p. 228.

⁶⁷ Ibidem p. 228.

⁶⁸ Ibidem p. 228, 229.

⁶⁹ Ibidem p. 229.

⁷⁰ Ibidem p. 229.

4. Tiene que estar correlacionada con el principio constitucional de proporcionalidad, que se traduce en que sea acorde con la capacidad contributiva del sujeto pasivo y que en abstracto debe manifestar el hecho imponible. Debe recoger con la máxima fidelidad la capacidad económica, sin aumentar ni reducir lo que en abstracto considera el hecho imponible.⁷¹

Por su parte las funciones de la base imponible son:

1. La base imponible es una magnitud que constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus componentes.
2. La base imponible sirve como elemento de cuantificación de la cuota del tributo, mediante la aplicación a aquella del tipo de gravamen.

Cuando el legislador no toma en cuenta la relación entre el hecho imponible y la base, en los tributos de cuota variable, resulta transgredido el artículo 31 fracción IV Constitucional, ya que:

“...la función básica que cumple el parámetro y el tipo de gravamen, consiste en adecuar a cada obligación tributaria el principio constitucional de tributación con arreglo a la capacidad contributiva.”⁷²

El doctrinario Ramallo Massanet señala:

“...en virtud de dicho principio (de capacidad contributiva) el legislador establece determinados hechos imponibles. Una vez establecidos, se ve obligado a definir legalmente una base imponible congruente con aquel. Congruencia que depende de que en dicha definición de la base se aplique el mismo criterio que le llevó a definir el hecho imponible, y que se fundamenta en una razón lógica: que la base es uno de los elementos para pasar del hecho imponible (que dio lugar a la existencia de la obligación) a la cuota (que posibilita la extinción de la obligación).”⁷³

La base imponible sirve para que en conjunto con el tipo de gravamen se pueda determinar la contribución a cargo del sujeto pasivo.

En este sentido comentan los mismos Marat y Lobato, que la base imponible es un elemento esencial de las contribuciones, puesto que de su existencia y el tipo de gravamen depende la cuantificación de los tributos de cuota variable y la materialización del principio de capacidad contributiva, cuestión que me parece fundamental para el estudio de la presente tesis, puesto que pretendo partir de los elementos esenciales para llegar a establecer contribuciones con criterios de capacidad contributiva para los contribuyentes y por tanto debo identificar aquellos elementos donde puede ponerse de manifiesto tal capacidad, siendo la base imponible muy importante para tales efectos por ser ésta donde se manifiesta más claramente la capacidad contributiva de los sujetos.

Después de haber analizado las opiniones de los doctos en la materia debo llegar a la conclusión de que la base imponible es un elemento esencial de la contribución, la cual se constituye por la cifra o el monto que el propio contribuyente manifiesta con la realización de algún acto que ostenta capacidad contributiva y que por tal motivo es susceptible de ser sujeto

⁷¹ Ibidem p. 230.

⁷² Ibidem p. 232.

⁷³ Ibidem p. 232.

pasivo, además, la base necesita del tipo de gravamen para llegar a determinar la cantidad exacta que se debe pagar.

2.1.2.2 TIPOS DE GRAVAMEN O ALÍCUOTA.

La doctrina diferencia entre alícuota y tipo de gravamen de la siguiente manera:

“Se denominan alícuotas, las tarifas que consisten en un porcentaje de la base imponible cuando esta es expresada en dinero, y se denomina tipo de gravamen, en sentido estricto a la suma de dinero que se aplica a la base imponible cuando ésta consiste en una magnitud pecuniaria.”⁷⁴

Para Don Rebolledo Herrera:

“...es la cuota a pagar por la actividad gravable, que puede concretizarse en un porcentaje o en una cantidad fija o entre una mínima y una máxima.”⁷⁵

El tipo impositivo o alícuota es también denominada tarifa, constituye la cuota (cantidad en dinero) que establece la norma tributaria para aplicarse al parámetro correspondiente, dando como resultado el importe total de la contribución que se deberá enterar al Estado.

Es la tasa o tarifa de la contribución, el porcentaje o cuota aplicable a la base gravable de la misma.

Me encuentro ahora estudiando el tipo de gravamen o alícuota, al respecto, como hemos señalado, la doctrina conoce esta figura bajo varias denominaciones que hemos mencionado: cuota, tarifa, tipo de gravamen, alícuota.

El maestro Giannini, es quien se refiere a este elemento como tipo de gravamen, veamos:

“...a la base imponible debe aplicarse, finalmente el tipo de gravamen el cual puede establecerse en ley, bien como una cifra para cada unidad, bien como una cifra variable en relación a la medida, el peso, el valor.”⁷⁶

Ahora bien, la base gravable está íntimamente ligada al concepto de tipo de gravamen, puesto que éste se le aplicará a la primera para dar como resultado la cantidad a pagar, sin embargo, esto sólo sucede en los tributos de cuota variable, ya que en los de cuota fija, ya está ésta establecida y debe pagarse tal cantidad, por tanto la naturaleza del tipo de gravamen dependerá de la naturaleza de la base gravable. El docto Juan Ramallo Massanet explica en relación a la función del tipo de gravamen en correlación con la base que:

“...la base y el tipo de gravamen son los dos instrumentos que la ley utiliza como criterio de determinabilidad de las prestaciones en los tributos variables. Y mientras que la base pone de manifiesto la forma y la intensidad de la participación que en la actividad o situación tipificada como hecho imponible ha tenido el realizador de éste, el tipo de gravamen señala la participación que tiene el acreedor, ente público, en la magnitud elegida como base. El tipo de gravamen es un momento decisivo en la dinámica de la obligación tributaria, ya que en su aplicación supone la distribución de la cuantía de la base entre los

⁷⁴ Ibidem. p. 293.

⁷⁵ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA P. 50.

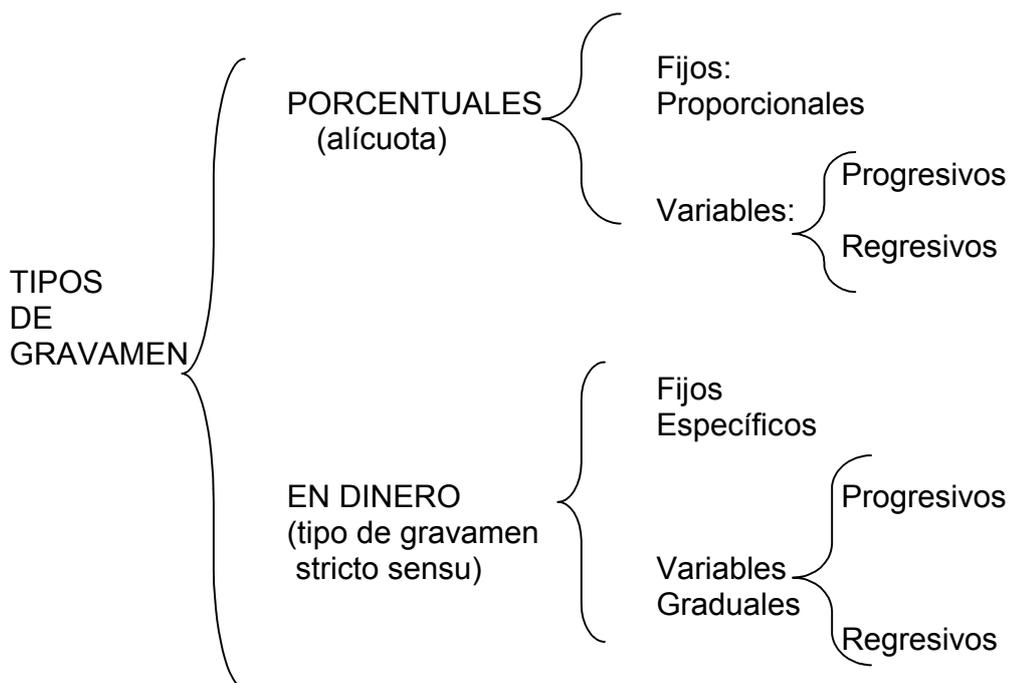
⁷⁶ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 292.

dos sujetos de la obligación, señalando la participación del Estado en ella. Participación que es la cuantificación del derecho de crédito del sujeto pasivo y de la obligación del sujeto pasivo.”⁷⁷

De acuerdo a esto, el tipo de gravamen puede ser expresado en dinero o por unidad o unidades que constituyan la base o en un porcentaje de la base imponible. Esto dependerá de la propia naturaleza de dicha base “...dado que la prestación tributaria es una prestación de carácter pecuniario, bien el tipo de gravamen, bien la base imponible tienen que estar expresadas necesariamente en dinero.”⁷⁸ La regla es la siguiente:

- “A bases expresadas en dinero les corresponderán tipos de gravamen expresados en porcentaje de dicha base.
- A bases no expresadas en dinero, o en que el dinero sólo sirva para una unidad de base, les corresponderán tipo de gravamen de expresión pecuniaria.”⁷⁹

Ahora bien, para comprender mejor la clasificación de los tipos de gravamen antes expuestos, los maestros Marat y Lobato señalan la clasificación realizada por Don Juan Ramallo Massanet, resumida en el siguiente cuadro y que posteriormente desarrollaré:



Sin embargo, existe confusión de conceptos y definiciones entre unos y otros elementos, por ello considero primordial estudiar puntualmente los siguientes elementos cuantitativos o tipos de gravamen que son los que se conjugarán ya sean uno u otro con la base gravable para obtener el monto a pagar, para de esta manera establecer su vinculación con el hecho imponible y la capacidad contributiva que tal elemento debe contener, pues es como ya hemos mencionado

⁷⁷ Ibidem p. 293.

⁷⁸ Ibidem p. 293.

⁷⁹ Ibidem p. 293.

en el elemento cuantitativo donde se aloja esencia del principio de capacidad contributiva y por ende parte fundamental de la justicia fiscal.

Por otro lado, se debe comprender también, que estos conceptos se utilizan indistintamente por muchos autores, refiriéndose a lo mismo, por lo cual no se debe estar obstinado en encontrar claras distinciones entre ellos.

2.1.2.2.1. FIJOS. (TRIBUTOS DE CUOTA FIJA)

LA CUOTA.

Cuota, tasa y tarifa, son los tipos de gravamen o alícuota, que los estudiosos de la materia y los legisladores, utilizan para referirse a los elementos cuantitativos del tributo (además de la base gravable), por ello analizaré sus diversas modalidades.

El maestro Quintana Valtierra, lo explica de la siguiente manera:

“...si bien decimos que la ley cuota del impuesto es del 5%, se entiende que la cuota del impuesto es de 5 centésimas por cada unidad contributiva de 100. De esta manera, el porcentaje es la unidad elemental, y 5 la cuota del impuesto.”⁸⁰

Para el estudioso Flores Zavala:

“...la tasa es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje.”⁸¹

Para el docto Arrijo Vizcaíno:

“...la tasa consiste en una unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar.”⁸²

Los autores Marat y Lobato consideran que el termino de cuota debe eliminarse pues ésta alude al resultado de combinar la base imponible con el tipo, es decir, la cuota tributaria y por lo que hace a los demás conceptos, los consideran como sinónimos, citan además, en este mismo sentido al docto Flores Zavala quien se refiere al tipo de gravamen como tarifas y las define de la siguiente forma y critican su definición por estar ya superada:

“Son las listas de de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.”⁸³

Ahora bien, los tributos de cuota fijas son conocidos generalmente como derechos, en ésta figura:

⁸⁰ Op. cit. QUINTANA VALTIERRA, p. 85.

⁸¹ Ibidem p. 85.

⁸² Op. cit. ARRIOJA VIZCAINO p. 132.

⁸³ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p. 292.

“...la ley determina directamente la cuantía a pagar para cada hecho imponible y, para cada uno de ellos establece como consecuencia el pago de una cantidad líquida en dinero.”⁸⁴

Se dice que este tipo de tributos, al carecer de elementos cuantitativos, no respetan el principio de capacidad contributiva en las contribuciones, ya que no se mide la realización del hecho imponible, única y exclusivamente la ley asigna a esta situación como consecuencia el pago de una cuota. Por tanto no se diferencia al tipo de personas afectadas por el hecho imponible.

Para el mismo Flores Zavala, existe este tipo de cuota:

“...cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.”⁸⁵

Por su parte, para el profesor Rodríguez Lobato:

“...la tarifa (cuota) es fija cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.”⁸⁶

Por otro lado, para el estudioso Arrijo Vizcaíno la cuota fija consiste:

“...en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. Así por ejemplo, el Impuesto General de Importación suele calcularse aplicando un x por ciento al valor de factura de la mercancía de procedencia extranjero cuya introducción a territorio nacional pretende el sujeto pasivo.”⁸⁷

Como se puede observar, el anterior autor tiene otra idea de la que he venido señalando acerca de los tributos de cuota fija, pues para él si existe una base gravable que es el monto de la factura en el ejemplo que el mismo señala de la importación, pero esto podría llevarme a pensar que un impuesto como el IVA es también de cuota fija, más si se piensa que es el porcentaje el que es fijo, estaríamos hablando de impuestos variables proporcionales que dependen de la conjugación del tipo gravable con la base, no de cuotas fijas, motivo por el cual, considero inadecuada la apreciación de este docto y me inclino hacia la idea de la cuota fija en los derechos. Sin embargo, él mismo contempla otra figura que sería la que se asemeja a la figura de cuota fija manejada en ésta tesis y la nombra “cantidad fija”, no obstante sigo en mi postura, sin desmerecer por ello, las apreciaciones de este estudioso de la materia.

Tal criterio ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis:

DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA. No obstante que la legislación fiscal federal, vigente en la actualidad, define a los derechos por servicios como las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, modificando lo consignado en el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, en el cual en su artículo 3º los definía como “las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio”, lo que implicó la supresión del vocablo “contraprestación”; debe concluirse que subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, ya que entre ellos continúa existiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución encuentra su hecho

⁸⁴ Ibidem p.216.

⁸⁵ FLORES ZAVALA ERNESTO. Finanzas Públicas Mexicanas. Los impuestos, 31º ed., Porrúa, México, 1995 p. 119.

⁸⁶ Op. cit. RODRIGUEZ LOBATO p. 125.

⁸⁷ Op. cit. ARRIOJA VIZACINO p. 133.

generador en la prestación del servicio. Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, para que cumpla con los principio de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar, en lo esencial, los criterios que este Alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinan el monto del tributo atendiendo al capital del contribuyente o a cualquier otro elemento que refleje su capacidad contributiva, puede ser correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio; y que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y solo secundariamente en el de los particulares.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, tomo VII, enero de 1998, Pleno, p. 54.

La proporcionalidad que en ésta tesis plantea la Corte, no atiende a los principio establecidos en el artículo 31 fracción IV, Constitucional, puesto que no está considerando a los derechos como verdaderas contribuciones, si no tan sólo como una figura diversa en la cual no juega papel importante en su imposición, el sujeto pasivo, motivo por el cual su capacidad contributiva sale sobrando. En este caso considero, que si bien es cierto que los derechos eran establecidos como contraprestaciones en el antiguo Código y ello era muy aceptable, también lo es que nuestro Código actual los señala como contribuciones, y las contribuciones tienen como característica el ser prestaciones para el Estado, por tanto debo ceñirme a lo establecido por la Carta Magna, y si con ello no se está conforme entonces se debe modificar el Código, respecto a la naturaleza de los derechos.

VARIABLES (TRIBUTOS DE CUOTA VARIABLE)

Los tributos de cuota variable son aquellos que deberán calcularse con relación a la magnitud del monto de la base gravable, en relación a los parámetros de determinación previamente establecidos en la ley.

“Estos tributos sólo disponen de una determinación parcial de la prestación, lo que requiere de un criterio de cálculo preestablecido, forzosamente por la ley, según el cual la prestación pueda ser cumplida, ya que existen infinidad de supuestos y grados de realización del hecho imponible que no pueden ser directamente cuantificados en la ley pero que, siguiendo los criterios de determinación señalados por la misma, pueden ser liquidados.”⁸⁸

Según el maestro Ramallo Masanet, existirá cuota variable:

“...siempre que la ley señale para un hecho imponible una consecuencia jurídica indeterminada en su cuantía, pero ofreciendo a cambio el criterio de de determinabilidad. Criterio que está constituido por dos elementos: base y tipo de gravamen.”⁸⁹

Por tanto, en los tributos de cuota variable se supone que será más respetado el principio de proporcionalidad, sin embargo este hecho debiera pasar de la teoría a la práctica.

Existen diversos tipos de tarifa (cuota) cuando esta es variable y son los siguientes:

⁸⁸ FLORES ZAVALA ERNESTO. Finanzas Públicas Mexicanas. Los impuestos, 31º ed., Porrúa, México, 1995p. 219.

⁸⁹ Ibidem p. 219.

- **Progresiva.-** Las cuotas o tarifas progresivas son aquellas que irán acrecentándose en la medida en que la base gravable lo haga.

“Son aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Una progresividad continua podría llegar a absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a establecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México por nuestra Constitución. Para evitarlo, a partir de determinado momento, la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta aunque la base sí.”⁹⁰

Don Arrijoa Vizcaíno considera que la tarifa progresiva tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor.

Para el maestro Flores Zavala hay progresividad directa e indirecta:

“En la indirecta, la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto; la progresividad indirecta se da cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base y esta a su vez la divide en tres clases: 1) progresividad por clases, en esta se señalan en la tarifa clases o categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase por la cantidad inferior y la superior, que figuran en la tarifa, con excepción de la última; a cada clase se le aplica una cuota cada vez mayor. Para determinar el impuesto en un caso concreto, simplemente se aplica al total el tanto por ciento que corresponde de acuerdo con la clase en la que queda comprendido, como si fuera una cuota proporcional; 2) progresividad por grados, esta consiste en que se divide la base en fracciones o secciones sucesivas, y a cada sección se le aplica un tanto por ciento cada vez mayor; 3) progresividad por coeficientes, en este se divide la base en fracciones, en la misma forma que en el caso anterior, se establece una cuota proporcional, igual para todas las fracciones, pero se establece además un coeficiente que va siendo mayor para cada sección o fracción, como en el caso anterior.”⁹¹

De acuerdo con la mayoría de los doctrinarios, este tipo de cuota o tarifa suele ser la más justa por apegarse en lo posible a lo establecido en los principios constitucionales de proporcionalidad tendiente a respetar la capacidad económica de los contribuyentes.

- **Regresiva o progresiva inversa.-** En este tipo de cuotas, mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento.
- **De derrama o contingencia.-** Surgen cuando el tributo que logra recaudarse, es aplicado en beneficio directo de quien lo causó y pagó.

“Ésta se da cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen. Tal es el caso de las tarifas relativas a las contribuciones especiales.”⁹²

En palabras de Don Flores Zavala:

⁹⁰ Op. cit. RODRIGUEZ LOBATO p. 125.

⁹¹ Op. cit. FLORES ZAVALA. P. 121, 122.

⁹² Op. cit. RODRIGUEZ LOBATO p. 124.

“...para fijar estas cuotas, se determina en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después de distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y, por último, con estos datos, se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal.”⁹³

Cabe señalar que éste impuesto en la actualidad se ha convertido en cuotas fijas.

- **Proporcionales.-** Es el caso de aquellos impuestos en los cuales el porcentaje aplicable será siempre el mismo y lo que variará será el monto de la base imponible.

“La tarifa será proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado.”⁹⁴

El maestro Flores Zavala considera que existe este tipo de cuota:

“...cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.”⁹⁵

Porque será la base la que variará y se adecuará al porcentaje ya establecido.

Ahora bien, no puedo dejar pasar este capítulo sin mencionar también, la época de pago, la cual constituye un elemento esencial de las contribuciones aunque muchos autores no la consideren como tal.

La época de pago es:

“el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley.”⁹⁶

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto emitiendo la siguiente tesis jurisprudencial:

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 y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo 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 causante 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 Municipio en que resida.

Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN.

⁹³ Op. cit. FLORES ZAVALA p. 117.

⁹⁴ Op. cit. RODRIGUEZ LOBATO p. 125.

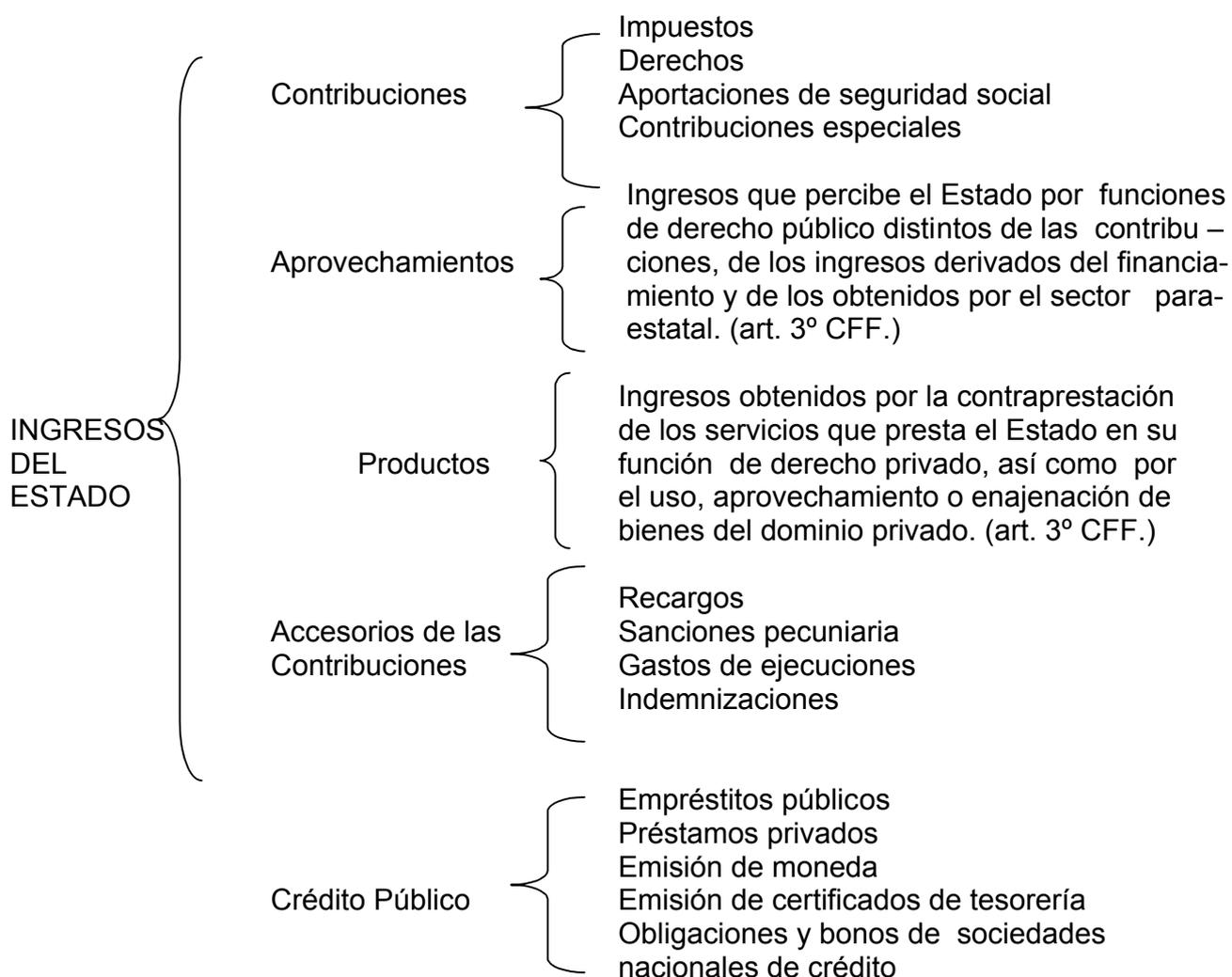
⁹⁵ Op. cit. FLORES ZAVALA p. 119.

⁹⁶ Op. cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO. p. 194.

En mi opinión la época de pago si debe ser considerada como elemento esencial de las contribuciones, pero sobre todo de los impuestos, ya que los contribuyentes tienen derecho a saber concretamente el tiempo en el que están obligados a cubrir sus obligaciones en base a lo que la ley disponga para el caso concreto, de lo contrario, al no saber en que momento deben cubrirlas, se estará incumpliendo con el principio de legalidad tributaria del que ya he hablado ampliamente vid infra.

2.1.3 CLASES DE CONTRIBUCIONES.

Ubicaré, antes que nada, el hecho de que las contribuciones son sólo una parte de los ingresos del Estado para establecer con ello el universo de las mismas, para ello realizaré el siguiente cuadro de Quintana Valtierra relativo a los ingresos del Estado.



Entrando ahora de lleno al tema que me compete, anuncio que es el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación el que nos proporciona la clasificación de las contribuciones y a su vez diferencia entre éstas y otras figuras que estudiaré a continuación.

2.1.3.1 IMPUESTOS.

La primera definición de impuesto se dio en el art. 2º del Código Fiscal de la Federación de 1936 que señalaba entre otras cosas lo siguiente:

Artículo 2º CFF: ...son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del propio crédito fiscal.”; posteriormente con la reforma de 1967 cambió el concepto, señalando ahora: son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.

Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación en vigor a partir del 1º de enero de 1983 en su artículo 2º fracción I señala una “definición” considerada por muchos una verdadera indefinición que es la siguiente:

Artículo 2 fracción I CFF.-“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este mismo artículo”.⁹⁷

Como ya muchos autores han manifestado y por tanto no es nueva la crítica, considero un error del legislador el señalar como definición de impuesto un texto que en ninguna parte señala la naturaleza o cuando menos la descripción o características de éste si no que tan sólo por exclusión apunta, los que no sean ni aportaciones de seguridad social, ni derechos ni contribuciones de mejoras, eso es un impuesto y esto no dice nada en absoluto, incluso al señalar que son “las contribuciones...”, es incorrecto porque quiere definir la especie a través del género lo cual sólo sería aceptable si sólo si, posterior a esa mención señalará las características especiales del concepto en cuestión, no obstante si bien es cierto, ésta pseudo definición resulta incorrecta, también lo es que arroja cuestiones importantes de analizar antes de intentar dar una definición propia de los impuestos, las cuales son:

1. Debe establecerse en ley. Esto es muy importante y de aquí se pueden retomar los principios básicos en la materia.
2. La persona física o moral o sujeto para estar obligado al pago de éste debe situarse en la situación jurídica o de hecho prevista en la misma ley.

Además, como al respecto se manifiesta el profesor Rodríguez Lobato, esta definición de impuesto del CFF lleva a las siguientes conclusiones aceptables para las tres figuras tributarias (impuestos, contribuciones de mejoras o especiales y derechos), estableciendo las diferencias entre estas más adelante:

1. Deben estar establecidos en ley (los impuestos).- En este sentido deben atender al principio de legalidad o reserva de ley de acuerdo al artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en relación con los relativos 73 fracción VII y 74 fracción IV, de la misma que a la letra señalan:

Artículo 73 “El Congreso tiene facultad:

⁹⁷ Código Fiscal de la Federación, México, 2006.

VII.-Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.⁹⁸

Artículo 74 “Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV.- Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.”⁹⁹

2. Son obligatorios.- De la misma manera el artículo 31 fracción IV, señala ésta característica, por ello el pago de los impuestos es obligatorio cuando el sujeto pasivo se haya colocado en la situación jurídica de hecho prevista por el legislador denominada hecho generador provocando que nazca la obligación fiscal.
3. Deben ser proporcionales y equitativos.-Principios también consagrados en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución, y que ya han sido estudiados a profundidad en el capítulo anterior.

En este sentido al igual que los estudiosos Rodríguez Lobato y Flores Zavala coincidieron en considerar ambos conceptos como justicia en la imposición ya que para que un impuesto sea justo debe ser proporcional y equitativo y debe también atender a la capacidad contributiva del sujeto, principio éste último que ya señalaba Adam Smith anteriormente.

4. Deben destinarse a sufragar los gastos públicos.- El presupuesto de egresos señala la distribución de los recursos financieros para el año en que han de aplicarse y su destino debe ser únicamente al gasto público siendo contrario a la Constitución destinarlos a algún otro fin.

No obstante, otros autores como el docto Quintana Valtierra consideran atinado el concepto del vigente artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, por considerar que tiene elementos que se apegan con mayor realidad a nuestro sistema jurídico tributario.

Ahora bien, varios autores han realizado su propia definición de impuestos de manera más atinada:

- Giuliani Fonrouge: *“...son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles.”¹⁰⁰*
- De la Garza señala: *“El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex – lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”¹⁰¹*
- Rodríguez Lobato señala: *“El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”¹⁰²*

⁹⁸ Op. cit. Constitución Política.

⁹⁹ Idem.

¹⁰⁰ Op. cit. GIULIANI FONROUGE p. 273.

¹⁰¹ Op. Cit RODRÍGUEZ LOBATO, p 61.

¹⁰² Ibidem p 61.

- Rebolledo Herrera señala: “...aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, que no encuentra condicionada a una contraprestación inmediata, si no que su establecimiento se realiza con base en la capacidad económica de los individuos. Constituyendo el mecanismo más idóneo para llevar a cabo la redistribución de la riqueza nacional.”¹⁰³
- La Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó: “IMPUESTOS: los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social. Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley toma en cuenta, y la contribución debe estar en proporción de la importancia del acto.”
Amparo directo 4205/30. Nieves José A. 24 de agosto de 1934. 5 votos. Ponente: Luis M. Calderón. Secretario: A. Magaña.

En mi opinión, el impuesto es una **prestación**, porque constituye la obligación de dar dinero o cosas, aunque en la actualidad es más común el dinero; que debe encontrarse **establecida en ley**, según los principios de legalidad y reserva de ley, de acuerdo a los cuales toda contribución debe estar sustentada en una ley que le de origen y esa ley podrá ser creada únicamente por el Estado, ya que ésta es una materia reservada para él mismo; **otorgada al Estado por los contribuyentes** ya que es él el encargado de la recaudación; **ya sean personas físicas o morales o aquellas contempladas por las normas**, en virtud de su poder de imperio según el cual es facultado por la Constitución para establecer las contribuciones; con el objetivo de **cubrir el gasto público**.

Cabe aclarar que respecto al párrafo anterior, que efectivamente los contribuyentes pueden ser personas físicas o morales, sin embargo, existen casos en los que figuras como la “**asociación en participación**”, son consideradas para efectos fiscales como personas morales, como muestro a continuación:

Artículo 17-b CFF.- “Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entenderá por asociación en participación al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y siempre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas, derivadas de dicha actividad. La asociación en participación tendrá personalidad jurídica para los efectos del derecho fiscal cuando en el país realice actividades empresariales, cuando el convenio se celebre conforme a las leyes mexicanas o cuando se de alguno de los supuestos establecidos en el artículo 9o. de este código. En los supuestos mencionados se considerará a la asociación en participación residente en México.

La asociación en participación estará obligada a cumplir con las mismas obligaciones fiscales, en los mismos términos y bajo las mismas disposiciones, establecidas para las personas morales en las leyes fiscales. Para tales efectos, cuando dichas leyes hagan referencia a persona moral, se entenderá incluida a la asociación en participación considerada en los términos de este precepto.”¹⁰⁴

Es decir, las disposiciones establecidas para las personas morales se extenderán a la asociación en participación, convirtiéndose por tanto en contribuyente también.

Asimismo, para ilustrar mejor este punto cabe mencionar el caso del Código Financiero del Estado de México, el cual en su artículo 19 señala:

¹⁰³ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA p. 52.

¹⁰⁴ Opc. Cit. Código Fiscal de la Federación.

Artículo 19 CFEM.- *“Las personas físicas y morales, incluidas las asociaciones en participación, están obligadas al pago de las contribuciones y aprovechamientos, conforme a las disposiciones de este Código.”*¹⁰⁵

Ahora bien, dejando obviamente superado este tema, por otra parte es importante mencionar en éste estudio las diversas clasificaciones que se dan a los impuestos, para de esta manera poder llegar a determinar más adelante en que clasificación recae el impuesto en estudio que es el predial.

Los impuestos se clasifican en:

- **Directos e indirectos:** Un impuesto directo tiene que pagarlo en propio contribuyente causante del mismo, mientras que un impuesto indirecto es susceptible de ser trasladado a otras personas que serán quienes realmente paguen el gravamen. Es decir:

*“...son directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas; y son impuestos indirectos los que si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, si no en el de otras personas de quienes lo recupera el sujeto pasivo”*¹⁰⁶

Otra explicación de esta clasificación, considera que:

*“...son directos los impuestos que afectan cosas o situaciones permanentes y son indirectos los que se vinculan con actos o situaciones accidentales.”*¹⁰⁷

Existe una concepción más que considera que:

*“...los impuestos directos son los que afectan manifestaciones inmediatas o mediatas de capacidad contributiva, tales como renta o patrimonio y son indirectos aquellos tributos que no toman como base de imposición a la riqueza del contribuyente, sino a manifestaciones tales como consumos o transferencias de propiedad.”*¹⁰⁸

Sin embargo, a pesar de que cada apreciación doctrinal contiene aspectos resaltables, que resultan ciertos, prefiero apegarme para los efectos de ésta tesis, de la cual su objetivo no es determinar la clasificación de los impuestos, a la primera consideración y visualizar a los impuestos directos como aquellos que no pueden ser trasladados y que por tanto deben ser cubiertos por el sujeto que los causó, mientras que los indirectos son aquellos susceptibles de trasladarse, sin dejar de mencionar que en algunos casos, estos puntos de clasificación no resultan del todo eficaces, ya que suelen darse casos de excepción o más que nada, suelen resaltarse otros criterios de clasificación más adecuados a ciertos tipos impositivos que el limitado de solo decir que son o no trasladables tales impuestos, lo importante, como señala el maestro García Bueno, es que al surgir la traslación se tome en cuenta el principio de capacidad contributiva, en relación de la aptitud de cada sujeto de contribuir a los gastos de Estado.

¹⁰⁵ Código Financiero del Estado de México y Municipios. www.cddiputados.gob.mx.

¹⁰⁶ Op. Cit RODRÍGUEZ LOBATO, pag 67.

¹⁰⁷ Op. cit. QUINTANA VALTIERRA P. 87.

¹⁰⁸ Ibidem p. 87.

- **Reales y personales.**- Los impuestos reales gravan una manifestación objetiva y aislada de la riqueza de una persona (por ejemplo el impuesto predial y la tenencia de vehículos) y los personales sujetan a pago toda la riqueza de una persona. (por ejemplo el impuesto sobre la renta por parte de las personas físicas.

“...los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que se gravan, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza ; en cambio, los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas o de donde deriva el ingreso gravado, por lo tanto toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.”¹⁰⁹

- **Específicos y ad valorem.**- Son aquellos impuestos que se medirán en función del valor de aquellos que han de ser gravados o en función de la unidad de que se trate.

“...el impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.”¹¹⁰

- **Sobre la renta y sobre el capital.**- son impuestos sobre la renta, aquellos que gravan la riqueza en formación, ya sea que provengan del capital o del trabajo o de ambos y, son impuestos sobre el capital, los que gravan la riqueza ya adquirida o formada por los particulares.

- **Con fines fiscales y con fines extrafiscales.**- En cuanto a la finalidad de los impuestos, estos pueden clasificarse en fiscales, cuando son establecidos y recaudados para ejercer el gasto público y, los extrafiscales aquellos que tendrán otro destino.

“...los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etc.”¹¹¹

- **Alcabalatorios.**-“...los impuestos alcabalatorios son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive, dentro de una misma entidad. La principales formas de impuestos alcabalatorios son los siguientes: Impuesto al tránsito, que gravan el simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otra y destinadas a una tercera. Impuestos de circulación, son los que gravan la simple circulación de la mercancía en una misma entidad. Impuestos de extracción, que gravan la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero. Impuestos de introducción, que gravan la entrada de mercancías a una entidad proveniente de otra o del extranjero. Impuestos diferenciales, son los que gravan la entrada o Salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o a los que permanecen en el interior para su consumo.”¹¹²

- **Federales o locales:** ésta es una importante distinción, en la cual los impuestos se clasifican según deberán ser enterados ya sea a la Federación, estados o municipios.

¹⁰⁹ Op. Cit. RODRIGUEZ LOBATO p 69.

¹¹⁰ Ibidem, p 69.

¹¹¹ Ibidem p. 69.

¹¹² Op. Cit RODRIGUEZ LOBATO o p 70.

De conformidad con el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación, los impuestos en México son los siguientes:

- Impuesto Sobre la Renta.
- Impuesto al Activo.
- Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios:
 - Gasolinas, diesel para combustión automotriz.
 - Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:
 - Bebidas alcohólicas.
 - Cervezas y 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:
 - A la importación
 - A la exportación
- Accesorios.

Ahora bien, de la clasificación doctrinaria de los impuestos se puede sustraer que el impuesto predial es local, directo, real, ad valorem, general y con fines fiscales.

2.1.3.2 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

Siendo éste un tipo de contribución, es menester estudiarlo.

“Este tipo de contribución cuanta en su aplicación con diferentes denominaciones como son: impuestos de plusvalía por el aumento específico de la propiedad, contribución de mejoras, contribución especial, derechos de cooperación.”¹¹³

El Código Fiscal de la Federación las nombra contribuciones de mejoras y señala:

Art. 2 Fracc. III CFF: “...son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”¹¹⁴

“Con esta clase de gravamen, se pretende hacer pagar a todas aquellas personas que reciban un beneficio o una ventaja diferencial (un aumento de valor de su propiedad), por la realización de una obra pública, que no es realizada especialmente para ellos, pero que les procura la ventaja citada. Debemos destacar que a nivel federal, esta contribución sólo se establece por obras públicas federales de infraestructura hidráulica, mediante un régimen legal doble, que se integra de la siguiente manera:

¹¹³ Op. Cit. REBOLLEDO HERRERA p. 51.

¹¹⁴ Op. cit. Código Fiscal de la Federación.

- a) *La Ley de Contribución de Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica, que establece los elementos substanciales del gravamen.*
- b) *Decreto del Congreso de la Unión, donde se precisa la obra pública de infraestructura hidráulica y sus costos, que propicia la aplicación de la Ley anterior.*

En la aplicación de la contribución de mejoras o especial, se destacan diversos elementos que es importante su determinación:

- a) *Costo total de la obra pública federal.*
- b) *Importe de la obra que será financiada por los contribuyentes.*
- c) *El área beneficiada o área de derrama (zona donde se ubican los predios que aumentarán de valor por la obra pública hidráulica).*
- d) *El centro de la obra pública federal.*
- e) *Los perímetros gravables, que constituyen una clasificación del área beneficiada de acuerdo a su cercanía al centro de la obra, que constituirán para determinar las diferentes bases gravables de contribución especial.*
- f) *Factores de gravación. Este consiste en la tarifa de contribución que se aplica de acuerdo al perímetro gravable (situación del predio del área de derrama).¹¹⁵*

Ésta clase de contribución es una figura jurídica tributaria considerada como intermediaria entre la del impuesto y la de los derechos. Éste tipo de tributo tiene su antecedente en el principio conocido en la literatura financiera como “principio de beneficio”¹¹⁶. Al respecto el estudioso Giannini señala lo siguiente:

“...a veces el Estado, al dar satisfacción a una necesidad pública, al propio tiempo que provee al interés general de todos los ciudadanos, proporciona, por la propia índole de las cosas, una particular utilidad a quienes se encuentran en una situación especial respecto a la satisfacción de la necesidad. Así, en el caso de la apertura o del arreglo de una arteria urbana, al propio tiempo que se consigue una mejora en los medios de comunicación y en la estética de la ciudad, que es lo que se pretende al realizar la obra pública en cuestión, se produce necesariamente una ventaja especial para los propietarios de los inmuebles que confinan con la nueva vía. Como la satisfacción de la necesidad pública no sólo produce un beneficio para toda la masa de ciudadanos sino que se traduce además en una especial utilidad para algunos de ellos, dada la situación especial en que se encuentran, es justo que una parte del gasto sea soportada por los últimos, en proporción a la especial ventaja que aquél le depara. Esta forma de obligación tributaria toma el nombre de contribución o tributo especial.”¹¹⁷

Para el maestro Pugliese:

“...en los impuestos y contribuciones especiales la obligación tributaria encuentra su causa en una utilidad o ventaja particular que proviene de la actividad del órgano público y que va a favor de un grupo determinado de ciudadanos, en lugar de un solo ciudadano, como es el caso en el derecho, aún cuando no sea posible establecer la proporción entre el tributo y la ventaja obtenida por cada ciudadano.”¹¹⁸

¹¹⁵ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA p. 52.

¹¹⁶ Op. cit. QUINTANA VALTIERRA p. 89.

¹¹⁷ Op. cit. GIANNINI p. 547.

¹¹⁸ Op. cit. QUINTANA VALTIERRA p. 90.

Como se observa en ésta clase de contribución, no existe discrepancia entre la doctrina, salvo aquella que se refiere a la denominación de dicha contribución, sin embargo no otorgaré mayor importancia a este aspecto, apegándome a lo establecido por la legislación fiscal mexicana que ha tenido a bien en nombrarlas contribuciones de mejoras.

Concretamente la contribución de mejoras es una prestación en dinero en virtud de la cual el contribuyente obtiene un beneficio especial, al verse incrementado el valor de un bien inmueble de su propiedad, como consecuencia de la realización de una obra pública.

“Cuando la administración pública, ya sea municipal, estatal o federal, lleva a cabo la realización de una obra pública, se produce un aumento de valor en las propiedades colindantes a la misma. Consecuentemente, el hecho generador de la contribución de mejoras es la realización de la obra pública. Como ejemplo de tales hechos generadores encontramos obras tales como la construcción o ampliación de avenidas o de parques públicos, pavimentación, embanquetado y alumbrado de calles, construcción de caminos y carreteras, y la construcción de distritos de riego; el sujeto pasivo de esta contribución será el propietario del inmueble cuyo valor se ve incrementado al realizarse la obra. A través del principio de beneficio que obtienen los contribuyentes cuyos inmuebles se encuentran ubicados en las inmediaciones de la obra pública, se establece el criterio de reparto de la carga pública, consistente en hacer pagar a quienes no reciben un servicio individualizado pero se benefician indirectamente por un servicio general.”¹¹⁹

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido:

“...es cierto que las obras públicas de planificación benefician indirectamente a todos los habitantes de la ciudad, pero también es verdad que además acrecientan directamente el valor de los predios ubicados dentro del área beneficiada por las obras y que si bien las obras son de beneficio colectivo, esto no significa que no tengan utilidad inmediata y directa para los propietarios de las fincas frente a las cuales se realizan tales obras.”

Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1967, Presidencia, p. 203-204.

Por último, cabe mencionar que las contribuciones de mejoras en ningún caso pueden sobrepasar o exceder el costo de la obra realizada. En mínimas ocasiones el costo ya está predeterminado en la ley con base en una determinada unidad fiscal como puede ser el metro lineal, por ejemplo, de agua potable, de drenaje o de alumbrado público, o el metro cuadrado de pavimento, como sucede en el Distrito Federal en el llamado derecho de cooperación.

2.1.3.3 APORTACIONES DE SEGURIDAD.

Ésta figura jurídica fiscal no existía en los Códigos de 1938 y 1967, no es sino hasta el Código Fiscal de la Federación de 1983 cuando es incluida como contribución.

Las aportaciones de seguridad social son denominadas por la doctrina como contribuciones parafiscales o exacciones paratributarias, ya que son pagos obligatorios por ley, paralelos a los impuestos, con los cuales sólo coinciden en cuanto a las autoridades encargadas de la recaudación y vigilancia del cumplimiento de los tributos o contribuciones, así mismo consideran como un error el ser establecida dentro de del género de contribuciones, ésta figura que no es de naturaleza fiscal sino laboral, sin embargo, incorporada la figura de aportaciones de seguridad social al grupo de contribuciones para efectos de su recaudación y cobro a través del procedimiento coactivo, la estudiaré a continuación.

¹¹⁹ Ibidem p. 91.

El artículo 2º fracción II del Código Fiscal de la Federación establece:

Art. 2 fracc. II CFF.- “Son las establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”¹²⁰

Concretamente estas contribuciones se refieren a las cuotas obrero-patronales que recaba:

- El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).
- El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).
- Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado (ISSSTE).
- Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM).

“El sujeto pasivo en este caso son las personas que el Estado sustituye en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en la materia de seguridad social, o bien aquellas que se benefician con los servicios de seguridad social prestados por el mismo Estado. En el caso de las cuotas obrero patronales a cubrir al IMSS, estas quedan a cargo tanto de los patrones como de los trabajadores. La misma situación encontramos en las aportaciones que se cubren al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda, así mismo, por lo que se refiere a las aportaciones que se enteran al ISSSTE y al ISSFAM, son cubiertas por los empleados federales y por los miembros del ejército y la marina, respectivamente; el hecho generador de las aportaciones de seguridad social lo encontramos en las relaciones laborales que se dan entre los trabajadores y empleados con el patrón. Este último puede ser un particular o el Estado según sea el caso.”¹²¹

Este tipo de contribuciones denominadas aportaciones de seguridad social, tienen una serie de características fundamentales a saber:

- a) “Constituyen una prestación en dinero.
- b) Son una obligación que deriva de la ley.
- c) Están regidas por el principio de legalidad.
- d) Tienen un destino final.”¹²²

“La única justificación que se presenta para incorporar este tipo de pagos al régimen tributario, son las facultades económico coactivas (facultades reservadas exclusivamente a las autoridades fiscales, a saber el procedimiento administrativo de ejecución) que se otorgan a los órganos a cuyo favor se establece estas exacciones, lo que implica, que en caso de mora, estos organismos fiscales autónomos pueden ejecutar directamente al particular a fin de hacer efectivos los créditos adeudados, sin la necesidad de acudir ante un tribunal, que declare procedente el remate y la ejecución de los bienes embargados. Entre las aportaciones de seguridad social, que la ley les imprime el carácter de contribuciones, tenemos los casos de las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores y al Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR), razonamientos que no son confirmados por Teóculo Ángeles Espino y Jean Claude Tron Petit, con apoyo en los criterios jurisprudenciales de La Suprema Corte de Justicia de la Nación “...sosteniendo que las cuotas del seguro social que deben cubrir los patrones, son contribuciones de origen gremial o profesional con fines parafiscales, ya que su destino no es sufragar los gastos públicos del Estado, sino tan sólo los del Instituto Mexicano del Seguro Social, teniendo como origen la prestación del trabajo y, deviniendo su apoyo legal del artículo 123 Constitucional y no del artículo 31 fracción IV de la Carta Magna... de lo que resulta que

¹²⁰ Op. cit Código Fiscal de la Federación.

¹²¹ Op. cit. QUINTANA VALTIERRA p. 93, 94.

¹²² Ibidem p. 93.

*el carácter fiscal de la Ley del Seguro Social les otorga, obedece tan sólo a la posibilidad de emplear métodos coactivos para su cobro y de esa manera asegurar su puntual cumplimiento.*¹²³

Por lo tanto, apegaré a ésta figura que sin ser en estricto sentido un impuesto, el Estado lo ha manejado como tal como ya se ha señalado, principalmente para efectos de cobro de los mismos.

2.1.3.4 DERECHOS.

El artículo 2º fracción IV, del Código Fiscal de la Federación a la letra señala:

*Artículo 2 fracción IV CFF.- "...son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público."*¹²⁴

En el nivel Federal, los Derechos son establecidos por la Ley Federal de Derechos, excepto los Derechos de extracción de hidrocarburos que se precisan en la Ley de Ingresos de la Federación de cada año.

El artículo 1º de la Ley Federal de Derechos señala:

*Artículo 1 LFD.- "Los derechos que establece esta ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación."*¹²⁵

A la Ley Federal de Derechos se han incluido ingresos que no logran ubicarse en otro tipo de contribución, lo que genera dos tipos generales de derechos:

"1.- Los derechos propiamente dichos:

- a) Por la prestación de servicios públicos.*
- b) Por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.*
- c) Para racionalizar el uso o aprovechamiento del espacio aéreo.*
- d) Por uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales.*

2.- Derechos que constituyen en estricto sentido impuestos a cargo de organismos públicos federales:

- e) Con cargo a organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado (Correos, ferrocarriles y telégrafos).*
- f) Sobre hidrocarburos.*
- g) Adicional sobre hidrocarburos.*¹²⁶

La doctrina señala que los derechos o tasas son:¹²⁷

"... son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado. Giannini nos dice que cuando el servicio público, por su naturaleza y el modo en que esta

¹²³ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA p. 53, 54.

¹²⁴ Op cit CFF.

¹²⁵ LEY FEDERAL DE DERECHOS.

¹²⁶ Op. cit. REBOLLEDO HERRERA p. 51.

¹²⁷ En México, esta figura se conoce como derechos, pero en otros países la llaman tasa.

ordenado se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, ya sea porque éstas las solicitan o porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal, es justo que recaiga sobre ellas, si no la totalidad, sí, al menos, la mayor parte de los gastos necesarios para la prestación del servicio. Sin embargo, se debe distinguir cuales son los servicios que deben retribuirse con los derechos, es decir, como un tributo, y cuales se deben retribuir con otro tipo de contraprestación, que en México se llama productos” y que en los demás países de habla española se llaman precios. Concretamente, establece al respecto que la tasa es la prestación pecuniaria debida a un ante público, en virtud de una forma legal, y en la medida que en ésta se establezca por medio de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado.”¹²⁸

Para el docto Jarach:

“...un principio que es obvio, y que es común también al derecho privado, es aquel de hacer pagar un determinado gravamen a aquellos a aquellos que reciben en cierta oportunidad un servicio determinado. Es la misma idea que está a la base del precio, una contraprestación entre un servicio prestado y una suma que debe pagarse a cambio; pero en materia tributaria existe un elemento calificador que no hay en el precio, y que es el carácter compulsivo propio de esta obligación tributaria. Entonces uno de los criterios es el de hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio.”¹²⁹

Don Margain Manatou define a los derechos como:

“...la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares.”¹³⁰

Según es estudioso Quintana Valtierra:

“...los derechos tienen una estructura similar a la de los impuestos, sin embargo varían en cuanto a su naturaleza u origen establecido en el presupuesto de hecho establecido en la ley, que en el caso de los derechos, consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.”¹³¹

Por su parte el maestro Giuliani Fonrouge señala:

“...la tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, debido a la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado.”¹³²

Las características que pueden señalarse acerca de los derechos son según el doctrinario Quintana Valtierra:

- a) Consiste en una contraprestación en dinero.
- b) Es una obligación que deriva de la ley, cuyos elementos deben estar plenamente contenidos en la misma.
- c) Está regido por el principio de legalidad.

¹²⁸ Op cit RODRIGUEZ LOBATO, p. 75.

¹²⁹ Op. cit. QUINTANA VALTIERRA p.87, 88.

¹³⁰ MARGAIN MANATOU EMILIO. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1969 p. 94.

¹³¹ Op. cit. QUINTANA VALTIERRA p. 68.

¹³² Op. cit. GIULIANI FONROUGE p. 555.

- d) Tiene un destino final.
- e) Debe existir una razonabilidad de su costo.

En realidad, en este tipo de contribución no existe divergencia alguna por parte de la doctrina, la cual además, coincide también con la legislación al respecto, como se observó en la definición de derechos de la Ley Federal de Derechos.

CAPÍTULO III LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

*Id quod nostrum est sine facto nostro ad alium
transferre non potest.*

*Lo que nos pertenece no puede ser transferido
sino mediante un acto nuestro.*

3.1 PRINCIPALES APORTACIONES DOCTRINALES AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Resulta fundamental el estudio del principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales que de ésta materia han realizado los estudiosos de diversos países, cuya relevancia nos hace retomar parte esencial de sus estudios para así poder comprender la verdadera naturaleza y objetivo de este principio fundamental y derivado de ello, aplicarlo correcta, concreta, eficaz y eficientemente al impuesto predial.

3.1.1 TEORÍAS DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Importante es la participación de los doctos en materia fiscal y toda la serie de estudios realizados en torno al tema de la capacidad contributiva, que llevarán a identificar que filosofía tomar en un rumbo que tal vez no sea el aceptado de manera general, pero sí aquel que resulte óptimo para brindar una mayor funcionalidad a nuestro sistema fiscal.

A continuación desarrollaré dos teorías mundialmente estudiadas, que clasifican al principio de capacidad contributiva en absoluta y relativa.

3.1.1.1 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA OBJETIVA O ABSOLUTA Y SUBJETIVA O RELATIVA.

La capacidad contributiva absoluta, se refiere a que todos contribuirán a las cargas públicas con respecto a su capacidad contributiva, esto indica un límite al tributo y al legislador, ahora bien, cuando esa carga tributaria no se limita sólo a crecer de manera simplemente proporcional, en cuanto al aumento de la capacidad contributiva del sujeto, sino en una medida progresiva, establece la capacidad contributiva relativa, sobre varios sujetos comparativamente, como lo señala el maestro García Bueno después de analizar los criterios de los doctos Gaffuri y Griziotti.

Efectivamente, el estudioso Garuffi considera que una atiende a la riqueza general que justifica una situación de concurso de gastos públicos (absoluta) y otra, atiende a la riqueza considerada como apta para la contribución, esta capacidad contributiva es relativa pues varía de sujeto a sujeto, aún cuando entre ellos la riqueza sea similar cuantitativamente.

“Para identificar la aptitud de los sujetos a contribuir, existen muchos matices personales susceptibles de valorar: el patrimonio, la familia, el número de hijos, entre otros, los cuales distinguen a una capacidad contributiva absoluta, de una relativa, de tal manera que la subjetiva aplicación de este concepto se obtiene calificando la riqueza imponible.”¹

¹ Op. Cit. GARCÍA BUENO p. 135.

Es decir, la capacidad contributiva absoluta, es la riqueza general susceptible de gravamen, y la relativa es la designación del impuesto como un atributo del sujeto, éste es el lado subjetivo de la obligación tributaria, puesto que una vez fijada la base imponible, se debe concretar la cuantía del impuesto con respecto a diversas cargas subjetivas consecuentes al impuesto establecido sobre aquella base y de este modo la capacidad contributiva es relativa ya que varía en atención a las necesidades de los sujetos.

El estudioso García Bueno analiza la capacidad contributiva en dos momentos, uno es al crear el hecho imponible, donde el legislador, lo que busca son índices generales de riqueza de los contribuyentes donde se manifieste su aptitud de contribuir, independientemente de las cualidades de estos y la segunda se da en la aplicación de la alícuotas que individualizan la obligación tributaria.

Esto resulta muy importante puesto que no es lo mismo que un sujeto tenga capacidad económica a que tenga capacidad contributiva, ya que éste puede exteriorizar la primera, es decir puede ostentar capacidad económica, pero carecer de capacidad contributiva, no obstante el ser titular de la última resulta en tener también la primera, en otras palabras, puede existir capacidad económica sin que se sea apto de contribuir, pero no puede existir capacidad contributiva de no existir la capacidad económica.

Lo anterior lo confirma el mismo autor cuando señala que:

“...para Giardina, la capacidad contributiva absoluta se manifiesta sólo cuando la capacidad económica del individuo es superior a un determinado nivel establecido sobre la base de determinados criterios y en función de ciertos elementos.”²

A su vez, bajo los anteriores criterios es necesario aclarar, que la capacidad contributiva relativa tiene vinculación al principio de igualdad, de lo contrario se estaría en la creencia de que la relatividad aplicada a cada sujeto que objetivamente posee igual o similar riqueza que otro es violatoria de la igualdad, cuando no es así, ya que como se explicó anteriormente, la relatividad alude a individualizar el gravamen a cada contribuyente que a pesar de parecer tener la misma fuente de riqueza, tienen características disímiles que, no obstante, los identifican con otros, por ello, al individualizar las contribuciones, no significa a un solo sujeto, sino a un grupo de sujetos situados en la misma circunstancia.

He estado hablando también de aspectos objetivos y subjetivos, los primeros atienden al objeto del tributo que sería la riqueza del individuo de manera global, los subjetivos atienden a la persona que a de soportar la carga tributaria y sus características particulares.

Señala García Bueno, tres requisitos fundamentales a atender para que la tributación de apegue al principio de capacidad contributiva, a saber: circunstancias materiales, temporales y cuantitativas.

- 1 Materiales.-El tributo incidirá sobre rendimientos netos objetivos, en éste caso el legislador asegura cargas tributarias respecto de riqueza apta para contribución.
- 2 Temporales.- Se cuantificará sobre un período impositivo.

² Ibidem p. 136.

3 Cuantitativas.-La riqueza susceptible se tributación será real y no ficticia.

De acuerdo con este mismo autor:

“...la creación de todo impuesto, requiere recaer sobre manifestaciones generales de riqueza, y considerarse, a su vez, como el primer paso para contribuir apegado al principio de capacidad contributiva. Un segundo momento, recae en la determinación de la capacidad contributiva subjetiva o relativa, a través de la salvaguarda del mínimo imponible y las necesidades básicas del núcleo familiar. En este sentido la capacidad contributiva se convierte en un concepto jurídico indeterminado, conformado por la riqueza general, base de la tributación y las condiciones particulares del sujeto, entendidas como el aspecto subjetivo de la tributación. Corresponde al legislador unir ambas partes del rompecabezas y concretar su contenido. Así, el principio de capacidad contributiva se mueve en un doble plano: vertical y horizontal. En el primer caso se exige que la carga tributaria individual aumente de manera progresiva, al aumento de la riqueza, sin embargo tal progresividad no es característica de todos los impuestos. En cambio, el ámbito de actuación horizontal busca dar un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales. Así, un impuesto que impida la deducción de específicos gastos, necesarios para la vida familiar, provoca una discriminación con respecto a la unidad familiar, y por ende una violación al principio de igualdad.”³

Efectivamente, resulta sumamente interesante para el desarrollo de ésta tesis, el análisis de la capacidad contributiva absoluta y relativa, pues en estas teorías juegan muchos conceptos importantes para dicho estudio, como la capacidad económica, la igualdad, el mínimo exento, y otras ideas que hacen pensar en la verdadera intención de éste principio, más allá de un estudio teórico, es llevarlo a la realidad social y económica de los individuos, y a su vez relacionarlo con el impuesto que atañe en éste trabajo, aunque claro, también con el resto de las contribuciones a las que se enfrentan los contribuyentes.

3.2 DIFERENTES ACEPCIONES DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA (CONCEPTO JURÍDICO, ECONÓMICO Y FISCAL).

Concepto jurídico.

Primero voy a analizar la definición de la palabra capacidad antes de vincular este término con las contribuciones para posteriormente enlazarlo al concepto de capacidad contributiva.

La Real Academia Española define a la capacidad como:

“...la aptitud legal para ser sujeto de derechos y obligaciones, o como la facultad más o menos amplia de realizar actos válidos y eficaces en derecho. Además en el Código Civil para el Distrito Federal seña que la capacidad, para el caso de las personas físicas, se adquiere por el nacimiento y se pierde con la muerte.”⁴

Don José Manuel Lastra se refiere a la capacidad como:

“...el elemento esencial de la personalidad, y la reconoce como uno de los atributos de la persona física, entre los cuales se encuentran, además, el nombre, el domicilio, la nacionalidad, el estado civil y el patrimonio. Además, el mismo autor comenta sobre la confusión que subsiste entre los términos de personalidad con el de capacidad jurídica, señalando de este último como la aptitud de ser sujeto activo o pasivo de relaciones jurídicas.”⁵

³ Ibidem.

⁴ Op. Cit. CURIEL VILLASEÑOR p. 79.

⁵ Ibidem.

El Colegio de México, a través de su Diccionario Básico del Español de México, da el concepto de capacidad, como la aptitud o conjunto de aptitudes o cualidades que le permite a alguien o algo realizar una acción determinada.

El estudioso Samuel González Ruiz señala que:

“...también, la capacidad puede entenderse como la posibilidad de que un apersona pueda ejercitar sus derechos y cumplir sus obligaciones por sí misma. De hecho, en un estudio mas profundo sobre el concepto, la aportación de Hans Kelsen sobre el tema se refiere a la aptitud de un individuo para que de sus actos se deriven consecuencias de derecho. De este modo nuestro sistema jurídico estudia a la capacidad desde dos aspectos diferentes: la de goce y la de ejercicio. La primera es la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones y la segunda es la aptitud para ejercitar derechos y cumplir obligaciones, por sí o a través de representante.”⁶

Ahora bien, un aspecto importante acerca de la capacidad en materia tributaria, consiste en diferenciarla de un concepto de contenido material y sustantivo a otro de una capacidad de carácter formal y administrativo, es decir, se puede hablar de dos tipos de capacidades que involucran al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, una va en relación a su capacidad jurídica y otra en relación a su capacidad económica.

Al respecto, el doctrinario Sergio Francisco de la Garza señala, aún cuando la capacidad jurídica es una institución de derecho común citando a Pugliese:

“...el derecho tributario no recibe íntegramente el concepto en cuestión, y no le da la misma importancia que le es atribuida por el derecho privado; lo adapta a sus propias exigencias, manteniendo el concepto general de capacidad jurídica, pero modificando en parte sus supuestos”. Para estudiar el problema de la capacidad es necesario hacer una distinción de sus aplicación en el derecho tributario material y en el derecho tributario formal.”⁷

En relación a la capacidad en el derecho tributario sustantivo el maestro Jarach señala que:

“...la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad de derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.”⁸

“Se suele afirmar que la diferencia entre capacidad de derecho privado y capacidad tributaria consiste en que los sujetos que son jurídicamente capaces para el derecho privado lo son también para el derecho tributario, pero que hay sujetos que no poseen capacidad de derecho privado y que, sin embargo, son considerados sujetos pasivos del derecho tributario. Esto es cierto, sin embargo, no excluye la posibilidad de que, a pesar de la capacidad jurídica de un sujeto, el hecho imponible que prima facie debiera serle atribuido, se atribuya a otro sujeto, pasando por alto la capacidad jurídica del primero, por ser el segundo sujeto al cual económica y efectivamente corresponde la capacidad contributiva, causa del tributo. La capacidad tributaria se resuelve en la imputabilidad del hecho imponible: es tributariamente capaz el sujeto al cual, por la naturaleza del hecho imponible, este puede ser atribuido.”⁹

⁶ Op. Cit. CURIEL VILLASEÑOR p. 80.

⁷ Op. Cit. SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, p. 532.

⁸ Ibidem.

⁹ Ibidem.

“Precisamente la naturaleza económica del hecho imponible, explica porque es suficiente la capacidad de ser sujeto de la situación económica que representa capacidad contributiva. No es necesario que el sujeto posea la personería jurídica.”¹⁰

“Pugliese expresa que el derecho tributario, pues considera normalmente la autonomía objetiva de la relación patrimonial dada, más bien que la capacidad subjetiva del titular de la relación, por lo que concierne al nacimiento de la obligación de derecho sustancial. Esto parece perfectamente lógico si consideramos que la obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva del sujeto pasivo, y que esta capacidad puede subsistir absoluta e independientemente de la existencia de la capacidad jurídica. De modo que para adquirir calidad del sujeto pasivo a los fines del derecho sustancial basta la capacidad natural, o en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva. Así se explica fácilmente porque el derecho tributario considera como sujeto pasivo autónomo también un patrimonio que sea dado por testamento a los hijos aún no nacidos de una persona viva, lo que constituye indudablemente una entidad económica distinta de la representada por el patrimonio de los curadores que fueron nombrados para los hijos no natos, o bien los herederos sustituibles en la hipótesis de que el nacimiento no tenga lugar.”¹¹

A su vez, el maestro Giannini afirma que la extensión de la capacidad jurídica, en cuanto se refiere a las unidades económicas:

“...tiene su razón de ser su justificación e el propósito de ensanchar el ámbito de aplicación del tributo o de facilitar o acelerar su liquidación mediante la atribución de personalidad jurídica a determinadas situaciones de hecho, cuyo sustrato económico se reputa que es útil someter al tributo como objeto único y distinto de los demás objetos impositivos.”¹²

El profesor Flores Zavala opina:

“...en el derecho tributario, para que exista la calidad de sujeto pasivo y por lo mismo, la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, si no del imperativo de la ley, y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar.”¹³

Ahora bien, abordando la capacidad en el derecho tributario formal y administrativo, para la realización o cumplimiento de las obligaciones formales, o para el desarrollo de los procedimientos administrativos se requiere la capacidad del derecho civil, no sólo la de goce si no también la de ejercicio. Cuando el sujeto en quien recae el cumplimiento de las obligaciones no tenga capacidad de ejercicio, y por tanto no pueda cumplirlas por si mismo y directamente, será el representante legal a quien corresponda cumplirlas.

No obstante de haber establecido la existencia y diferenciación de una capacidad jurídica y una capacidad contributiva, es menester señalar que, además, existen otros tipos de capacidades que podrían confundirse con la capacidad contributiva, por ello entraré ahora al estudio de la capacidad económica.

Concepto económico.

El concepto de capacidad económica no se encuentra definido por la legislación nacional.

¹⁰ Ibidem p. 532, 533.

¹¹ Ibidem, p. 534.

¹² Ibidem.

¹³ Ibidem.

Primero que nada, no se debe confundir la capacidad comercial o mercantil con la capacidad económica, ya que si bien es cierto podría existir vinculación entre ambas, también lo es que no toda capacidad económica se deriva de una actividad comercial, es decir, la capacidad mercantil es la aptitud legal para realizar actos mercantiles o dedicarse al ejercicio del comercio, del cual puede derivar una capacidad económica, sin embargo, ésta capacidad económica puede emanar no sólo de la actividad mercantil, sino de otras diversas actividades.

Aclarado lo anterior, ahora voy a diferenciar la capacidad contributiva de la capacidad económica sin perder de vista el objetivo, puesto que existe una línea muy delgada entre ambos conceptos que al estar íntimamente involucrados resulta difícil dicha tarea.

La doctrina española (fundamentada en las teorías de Adam Smith) afirma que el Poder Legislativo, al tipificar en la legislación ordinaria el objeto de cada una de las contribuciones que pretendan imponerse a los contribuyentes, deberá inspirarse en el principio de capacidad económica, el cual actúa como verdadero principio material de justicia sobre el tema tributario.

“Así, la verdadera razón jurídica de una contribución no se encuentra en la arbitrariedad del poder de imperio de un Estado, sino en el reconocimiento de una capacidad económica del sujeto pasivo de la relación tributaria que permita el financiamiento de los gastos públicos que el Estado haya programado en el ámbito de su interés económico y social.”¹⁴

“Y, aunque el principio de gasto público subsiste como elemento esencial para justificar económicamente el poder tributario del Estado, el principio de capacidad económica es el determinante de la capacidad contributiva. Es decir, la obligación de pagar contribuciones no depende del beneficio que proporcionalmente del gasto público se obtiene, independientemente de que todos los particulares tienen la obligación de contribuir para el financiamiento del Estado sino que dependerá de conformidad a su capacidad económica.”¹⁵

“Actualmente existen diversos criterios para poder determinar la capacidad económica de un ente, especialmente para efectos tributarios estos criterios son el ingreso, el gasto y el patrimonio. El ingreso es todo aquello que represente un incremento en la esfera económica de un sujeto determinado, el gasto son las disminuciones que este mismo ingreso sufre, y lo que queda después de hacer esa operación aritmética es el patrimonio.”¹⁶ Sin embargo analizaremos más a fondo estos parámetros de medición de la riqueza en el apartado de este mismo capítulo reservado para tal efecto.

Es necesario, para comprender exactamente el principio de capacidad contributiva y evitar confusiones, establecer los siguientes conceptos que pudiera adoptar la capacidad contributiva y diferenciarlo unos de otros.

La capacidad contributiva vista desde el punto de vista económico va en función de la cantidad de dinero que se tenga.

Para Don Eusebio González, existe un concepto económico vinculado a un aspecto ético, enfocado a una justicia económica material, y señala: “Aquí por capacidad contributiva se designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos elementos: uno, el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen, otro, la necesidad que de tales recursos tiene.”¹⁷

El maestro García Bueno cita al docto Manzini, quien señala lo siguiente:

¹⁴ Op. Cit. CURIEL VILLASEÑOR p. 82, 83.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ GONZÁLEZ GARCÍA EUSEBIO. *Curso de Derecho Tributario*. España, Edersa, 1975.

“...la capacidad contributiva entendida en sentido económico, no significa una simple sujeción a la imposición, sino una aptitud para contribuir, es decir, disponibilidad de los medios económicos necesarios para hacer frente a la imposición, no puede considerarse contributivamente capaz quien tenga apenas lo suficiente o, añadimos, lo insuficiente para la existencia...”¹⁸

Por tanto, una persona puede detentar capacidad económica y no por ello capacidad contributiva.

Concepto fiscal.

Para el maestro Curiel Villaseñor, la capacidad contributiva es la aptitud que tiene una persona, ya sea física o jurídica, para afrontar la carga tributaria, y constituye el límite material en cuanto el contenido de la norma tributaria.

A pesar de que tal principio no se encuentra señalado en la Constitución, ni en ninguna ley reguladora en materia fiscal, la interpretación jurisdiccional del principio de proporcionalidad y equidad se ha traducido en el principio de capacidad contributiva, fundamentado en la capacidad económica del contribuyente, sin embargo considero que el principio de capacidad contributiva debe diferenciarse de los principios de proporcionalidad y equidad, ya que sólo coinciden en que los tres tienen por objeto una justicia fiscal, y por otro lado cada uno es un concepto autónomo que encierra distinta esencia y que al razonarse conjuntamente tienden a ofrecer esa seguridad jurídica que otorga el legislador al contribuyente. Aquí existe un aspecto importante en cuanto al hecho de que el principio de capacidad contributiva no está expresado textualmente en la Carta Magna, pero que éste se manifiesta a través de los otros dos principios, es éste respecto, considero, que si bien no es necesario reformar el artículo 31 en su fracción IV para añadir el principio de capacidad contributiva al texto constitucional, puesto que ya los de proporcionalidad y equidad cumplen la función de brindar justicia fiscal, también lo es que la capacidad contributiva es un principio toral al hablar de materia tributaria, hecho que ha sido demostrado al ser incluido en las leyes de países tan desarrollados como España e Italia y que por tanto el ánimo del legislador debe reflejarlo al momento de redactar las leyes fiscales, ya que sólo en ésta medida, se estará actuando con un verdadero espíritu de justicia fiscal, el cual en definitiva se verá reflejado en una mayor recaudación. Es decir los conceptos de proporcionalidad y equidad deben evolucionar al de capacidad contributiva.

Como un concepto fiscal, se puede establecer la definición que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México ha realizado acerca de la capacidad contributiva en materia fiscal como:

“...la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza...”
(Jurisprudencia 10/2003).

Ahora bien, por la riqueza que ésta jurisprudencia aporta a éste trabajo, es conveniente transcribir las siguientes tesis jurisprudenciales:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA 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

¹⁸ Op. Cit. GARCÍA BUENO p. 204.

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 y 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 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 sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”.

Vol. 181-186, A.R. 554/83.- Compañía “La Central”, S.A.- Mayoría de 14 votos.

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos, Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes: entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”

Algo que me parece importante destacar de ésta tesis jurisprudencial es que se refiere a que debe tomarse en cuenta la capacidad económica de cada sujeto, al decir cada sujeto, se apoya mi idea de que el legislador debe observar al sujeto no sólo como un medio para obtener ingresos, sino como una persona que se sitúa en diferentes circunstancias en la vida y que con ello cambia su capacidad de la que tanto hemos hablado.

Por su parte, el Poder Judicial sostiene el siguiente criterio:

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el art. 31 fracc. IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos. Potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de

riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de obligación.

Semanario Judicial de la Federación, Novéna época, Tomo III, marzo 1996, tesis P. XXXI/96 p- 437

Ar 1 113/95, Servitam de México, S.A de C.V. 9 de noviembre de 1995, unanimidad de 10 votos;ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguino; secretaría Luz Cueto Martínez.

A su vez, la opinión del maestro Mario de la Cueva señala:

*“Dentro de la compleja determinación de la capacidad contributiva no se ha definido nítidamente en qué medida participan los principios de justicia, generalidad, igualdad, uniformidad, sacrificio, progresión, etc., dada la existencia de múltiples niveles socioeconómicos. Sin embargo, puede definitivamente sostenerse que deben cubrir tributos, de manera equitativa, todos aquellos que tengan posibilidad de enterarlos, aunque tal capacidad sea reducida”.*¹⁹

Es decir, más que definir la capacidad contributiva, deben establecerse los elementos que la integran, para que se vislumbre de tal forma el valor de ésta y la necesidad de tomarla en cuenta al momento de establecer las contribuciones:

-Potencialidad económica.

-Sujeto pasivo.

-Progresividad.

-Proporcionalidad.

-Aptitud.

Sin embargo, otra opinión que me parece de suma importancia, es la plasmada por el maestro Dino Jarach en su libro Finanzas Públicas y Derecho Tributario en el cual señala respecto a la capacidad contributiva:

*“...el principio de capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma...”*²⁰

3.3 FUNCIONES DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

El principio de capacidad contributiva, es tan noble, que es capaz de cumplir muchas funciones, sin embargo para efectos del presente trabajo, abordaré las que a mi juicio considero más destacadas y éstas son: como causa del impuesto y como medida del impuesto de que se trate.

En este sentido, también se ha manifestado el maestro García Bueno, quien señala lo siguiente:

*“En gran parte de la doctrina italiana se considera que el principio de capacidad contributiva limita las elecciones del legislador a la hora de conformar las hipótesis normativas de los tributos, constituyéndose como presupuesto, límite y parámetro de la imposición.”*²¹

¹⁹ Op. Cit. DE LA CUEVA ARTURO., p 281.

²⁰ Op. Cit. JARACH DINO p. 303

3.3.1 COMO CAUSA DEL IMPUESTO.

Una de las principales funciones del principio de capacidad contributiva es que éste constituye un límite en el establecimiento de las contribuciones, toda vez que el legislador podrá sólo cobrarlas, cuando haya generado una ley para éstas en base a la capacidad contributiva de los sujetos y así lo manifiesta el maestro García Bueno.

“La exacción tributaria, debe ser creada apegada a la capacidad contributiva del sujeto, la cual constituye el presupuesto de la imposición. Así, sólo quien tenga capacidad contributiva, desde un punto de vista global, podrá ser llamado a concurrir a los gastos públicos. Esta circunstancia sirve a su vez de límite de validez para la creación de los tributos. La elección del legislador debe ajustarse a los límites de la Constitución, tomando en consideración la aptitud contributiva de los sujetos y defendiendo el ámbito de validez sobre el cual opera la carga impositiva, bajo pena de declarar la inconstitucionalidad de tales contribuciones. Si el hecho imponible no revela capacidad contributiva y ésta no constituye la base del tributo, es claro que el legislador se está extralimitando en las facultades a él concedidas por la Constitución.”²²

“Considerar pues, el principio de capacidad contributiva como fuente de la imposición, es hacer referencia a la riqueza del sujeto como apta para ser gravada...”²³, cita García Bueno a Casado Ollero.

Efectivamente, si un sujeto posee riqueza, ésta debe ser gravada de alguna forma, pero atendiendo a la capacidad contributiva del mismo más que al monto de dicha riqueza, pues lo que se pretende es que esa riqueza subsista para que pueda seguir soportando las cargas fiscales, de lo contrario, si esta desapareciera, lo haría con ella la contribución percibida por el Estado.

Es por lo anterior que la capacidad contributiva funciona como presupuesto que genera los impuestos y en general debería ser a todas las contribuciones, lo cual no ocurre por las razones estudiadas en el capítulo anterior respecto a la naturaleza que guardan algunas clases de contribuciones, sin embargo, insisto en señalar que todo impuesto debería tener como motivo de su imposición, el gravar la riqueza real y concreta manifestada por los contribuyentes, es decir que el legislador al momento de imponer tal o cual contribución reflexione en el motivo por el cual esa imposición deberá ser pagada por los contribuyentes y analice que la capacidad contributiva de estos es la que lo impulsa a la generación de ese impuesto, ya que ellos pueden pagarlo.

De tal forma, la elección que los legisladores hagan de los hechos que habrán de gravarse es de vital importancia, pues repercute directamente en la economía de los contribuyentes, motivo por el cual esos hechos deben tomar en cuenta la capacidad contributiva de estos sujetos, de tal manera que si una persona se coloca en la hipótesis jurídica dando origen a la obligación de pago y por ende a la relación jurídica tributaria, será porque dicha persona está en condiciones de soportar la carga fiscal, así vemos que la capacidad contributiva debiera ser la causa de los impuestos, sin embargo en ocasiones éstas consideraciones no son tomadas en cuenta o no se les da el valor necesario dado que son utilizadas más que como normas programáticas que actúen en un campo real, es decir, en la práctica, como normas preceptivas, en un plano de tipo teórico, y es ahí donde juega un papel muy importante el legislador ya que

²¹ Op. Cit. GARCÍA BUENO p. 140

²² Ibidem.

²³ Ibidem p. 143.

de él depende la eficacia con que sean aplicados los principios no sólo de capacidad contributiva, si no en general todos aquellos que forman la justicia en materia tributaria.

3.3.2 COMO MEDIDA DEL IMPUESTO.

La segunda función del principio de capacidad contributiva a estudiar es como medida del impuesto, tal y como se aprecia a continuación.

“La capacidad contributiva funciona como parámetro al resguardar la medida del tributo, establece un equilibrio entre la riqueza y la suma de su exacción coactiva; a una manifestación de la primera corresponde una medida de la segunda. La clasificación del principio de capacidad contributiva como parámetro de los tributos se afirma como principio de la uniformidad o de la igualdad tributaria, entendida no en el sentido que todos deben contribuir en igual medida, lo que sería absurdo, sino asegurar uniformidad de tratamiento a paridad de condiciones. No pueden establecerse tratamientos diferenciados en las relaciones de sujetos con idénticas condiciones de capacidad contributiva. A las situaciones con capacidad contributiva diferente corresponde un tratamiento diverso: carga impositiva mayor a mayor capacidad contributiva, exacción menor a capacidad contributiva menor.”²⁴

Lo anterior lo comenta García Bueno basándose en las consideraciones del autor italiano Manzini.

Sirve como medida del impuesto la capacidad contributiva, pues al cuantificar la obligación derivada de los hechos planteados por el legislador basados en dicho principio, se estará frente a un quantum justo, lo que propiciará una mayor recaudación, pues éste impuesto nunca rebasará la capacidad de contribución que posea el sujeto de esta obligación.

Si se establece correctamente el parámetro o medida de la contribución, se creará un contexto de justicia y certidumbre jurídica fiscal, a la cual el contribuyente no estará tan renuente a participar como de costumbre y de hecho ya lo está, por que sabrá, determinadamente, que la contribución que le exige el Estado y la cual el está obligado a soportar, se encuentra dentro de sus posibilidades, dentro de su capacidad contributiva, por lo cual ciertamente no verá mermado o menoscabado su patrimonio.

Papel relevante juega también en este sentido, nuevamente el legislador, pues es el quien internamente analiza y pone a consideración de los demás legisladores una propuesta que de ser aceptada y con los debidos procedimientos podrá convertirse en ley, es el quien reflexiona, cavila, delibera sobre las conveniencias y desventajas de una imposición, por ello debe caber en el la prudencia de colocarse en la situación de aquellos que deberán acatar las leyes, aquellos que deberán desprenderse de una parte de su dinero o de su patrimonio, para entregarlo en manos de quien asegura utilizarlo para fines generales de gasto público y tratar de perjudicarlo lo menos posible y beneficiarlo lo más.

“Lo ideal exige que el legislador, al momento de crear las contribuciones tenga presente los criterios económicos representativos de una capacidad contributiva general, y los exteriorice a través de una eficaz elección de los hechos imposables. Su función no termina ahí, debe señalar, de manera específica, la obligación de cada uno de los sujetos obligados de aportar una parte justa de sus ingresos, es decir, resaltar la importancia del quantum de la obligación tributaria, representada por medio de las cuotas tributarias.”²⁵ “Así, manifiesta Cortés Domínguez, esta última debe reflejar de la manera más exacta, la

²⁴ Ibidem p. 140, 141.

²⁵ Ibidem p. 144.

*relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma y la conducta realizada por el contribuyente.*²⁶

3.4 CAPACIDAD ECONÓMICA COMO PARÁMETRO DE MEDIDA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Para el maestro Curiel Villaseñor, los sistemas tributarios mundiales modernos miden la capacidad económica a través de los ingresos, el gasto y el patrimonio, por ello el poder tributario del Estado se hace valer a través de contribuciones que gravan dichos conceptos ya que en su conjunto son un claro reflejo de la capacidad económica, y en consecuencia son determinantes de la capacidad contributiva, situación con la cual no estoy totalmente de acuerdo, ya que si bien es cierto, en el caso concreto de México, el ingreso (gravado por el ISR), el gasto (gravado por el IVA) y el patrimonio²⁷ (gravado por diversos impuestos como ejemplo el predial, el impuesto al activo) son manifestaciones de capacidad económica, estos definitivamente no siempre son determinantes de una capacidad contributiva, mejor dicho, en mi opinión son sólo presunción de la misma, sin embargo, la capacidad contributiva va más allá, ya que debe tomar en cuenta otros aspectos más personales del contribuyente, y si bien es cierto son un reflejo de la capacidad contributiva, también lo es que un reflejo no es la verdad absoluta, si no tan solo un detonante, una presunción de, por lo que no sólo se debe atender a ésta suposición de existencia de capacidad económica, debemos en cambio, ir más allá atendiendo a otras circunstancias atribuibles a los seres humanos.

Es decir, la capacidad económica es sólo un parámetro de medida de la capacidad contributiva, sin embargo, existen también otros elementos de medición de la misma que en complemento podrían dar como resultado una correcta determinación de la capacidad contributiva.

Es necesario por tales motivos, analizar a continuación dos situaciones que pueden ampliar el panorama de análisis, primero analizaré los parámetros de medición de la riqueza, pues ya mucho se ha hablado de este tema y resulta necesario concretizarlo para establecer que, aún existiendo estos, se debe ir más allá para colocarse en la idea de capacidad contributiva del contribuyente y por tal motivo los impuestos deben atender a cierta progresividad que combinada con esos parámetros de medición de la riqueza, resulten en impuestos tendientes a una capacidad contributiva del sujeto.

3.4.1 PARÁMETROS DE MEDICIÓN DE LA RIQUEZA (DIRECTOS E INDIRECTOS).

Para comprender mejor este punto, es necesario retomar lo señalado en el capítulo segundo en la parte en la cual, al analizar la clasificación de los impuestos, se determinó que según la persona en la cual recaen, los impuestos pueden ser directos o indirectos, así, se dijo que son directos aquellos que recaen en el sujeto que los causo, y los indirectos son aquellos susceptibles de ser trasladados.

Señala el multicitado autor García Bueno que:

²⁶ Ibidem.

²⁷ En México, es gravado el patrimonio a través de diversos impuestos, sin embargo, no existe un impuesto que se denomine expresamente impuesto sobre el patrimonio, como ocurre en los Estados Unidos de América o en España.

“...los directos recaen sobre personas específicas, quienes están obligados a darles cumplimiento. Son impuestos que no se pueden trasladar y, a su vez, gravan situaciones duraderas. El principal argumento, es que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva. A contrario sensu, los indirectos aluden a manifestaciones, valga la redundancia, indirectas de capacidad contributiva, se ligan a acontecimientos pasajeros y permiten que el obligado traslade la carga impositiva.”²⁸

Efectivamente, lo anterior viene al caso respecto de los parámetros de medición de la riqueza directos e indirectos por su relación con la clasificación del impuesto antes mencionada, debido a que según la forma de realización de los impuestos, la persona o sujeto que realiza la acción creadora del impuesto, manifiesta al realizar dicha acción una capacidad contributiva en el sentido de que si realiza tal acción, es derivado de su poder o facultad de realizarla, por ello, si el sujeto realiza o se sitúa en un supuesto o presupuesto de hecho que configura un impuesto de carácter directo, es por que su fuente de riqueza lo es también, por ejemplo, el caso de que cierta persona cause un impuesto sobre la renta significa que dicha persona esta percibiendo ingresos.

Es sin embargo, muy aventurado afirmar concretamente que la relación entre la clasificación de los impuestos directos e indirectos esta estrictamente ligada a la fuente de riqueza directa o indirecta, y si bien es cierto que en la mayoría de los casos lo está, también lo es que siempre existe una excepción a la regla, por ello debe conjugarse primordialmente, más que la fuente de riqueza, la capacidad contributiva del sujeto que la produce.

Aclarado este punto, procederé a analizar, los tan mencionados parámetros de medición de la riqueza que a continuación señalo:

A. Directos.

- **Ingresos.**- a partir de este surge el impuesto a la renta el cual se justifica en las entradas de dinero obtenidos como producto de un capital.

Señala Don García Bueno:

“...los ingresos y los gastos, son el medio a través del cual puede ser definida y representada la renta. Se pueden tomar los gastos como índice de de la renta percibida y por ende como la base para establecer la carga tributaria. Sin embargo, priva el criterio de que son los ingresos, como parámetro de la riqueza obtenida, representantes efectivos de la renta de los sujetos y, por tanto, de la capacidad contributiva de los contribuyentes.”²⁹

Así mismo, este autor cita el Informe Carter, donde, utilizando el principio de capacidad económica, obtiene la noción de renta de los siguientes elementos:

1. “El valor comercial de los bienes y servicios utilizados por la unidad de imposición en el transcurso del año para satisfacer sus propias necesidades (consumo).
2. El valor comercial de los bienes y los servicios donados a otras unidades de imposición en el transcurso del año (donaciones).

²⁸ Op. Cit. GARCÍA BUENO p. 337.

²⁹ Ibidem p. 352.

3. *El cambio experimentado en el transcurso del año en el valor comercial de los activos totales netos ahorrados por la unidad de imposición (ahorros, cambios normales en el valor neto de cambio del patrimonio).*³⁰

Es decir, la renta es sólo un impuesto, que en suma con otros como el patrimonio, pretende formar un sistema tributario justo, más no se debe tratar de comprender por sí sólo al impuesto sobre la renta como la perfecta manifestación de riqueza, ya que si bien ésta es en efecto una clara manifestación de la riqueza, también lo es que no es la única.

La renta.

La renta son aquellos rendimientos que se obtienen en un período determinado.

En este sentido, el maestro García Bueno proporciona un concepto de renta citando a: Blumenstein.-

*“...es el conjunto de las ventajas económicas concretadas en un individuo durante un determinado período de quien sin disminuir su patrimonio, puede emplearlo en la satisfacción de sus necesidades personales; Neumark.-expresa exactamente en la gran mayoría de los casos la disponibilidad económica- financiera a largo plazo de su titular, más aún, se identifica con ella.”*³¹

La legislación mexicana no ha establecido a la fecha, un concepto o definición de renta, situación contraria a la legislación española, la cual indica lo siguiente en la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas de 9 de diciembre 40/1998, en su artículo 2º menciona:

*“Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias, pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida esta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar.”*³²

No obstante a las anteriores definiciones, no se ha establecido actualmente una generalmente aceptada, ya que todos esos rubros que encajan en el concepto antes mencionado, en lo relativo a la parte que señala “...y las imputaciones de renta que se establezcan por ley...” lo anterior abre un amplísimo campo de posibles situaciones o estados del contribuyente que pudieran ser aptas para captarse por concepto de renta y esas apreciaciones variarán dependiendo de los legisladores de cada país y del entorno político, social y económico en que éste se encuentre, lo cual puede provocar que lo que en un sistema está considerado como renta imponible, en otro pudiera estar exento.

Al respecto, el estudioso Giannini establece que el principal elemento de la renta es:

“...una riqueza nueva que se añade a la riqueza preexistente, o, más exactamente, en un aumento de valor que se produce en el patrimonio de un sujeto en un determinado momento o en determinado espacio de tiempo... Es claro, por otra parte, que el incremento económico debe ser efectivo, no sólo nominal o aparente ... Por último, puesto que el aumento de riqueza que constituye la renta no es, como ya se había indicado, un dato jurídico, sino meramente económico, cualquier consideración que se refiera al carácter lícito o ilícito de la actividad que produce la renta, o, en general, a la validez o invalidez de las

³⁰ Ibidem p. 352.

³¹ Ibidem.

³² Ibidem p. 341.

*relaciones jurídicas sobre cuya base se ha conseguido de hecho una ventaja económica, es extraña al derecho tributario.*³³

Cabe señalar pues, que la renta es un impuesto que resulta apegado al principio de capacidad contributiva, siempre que la técnica legislativa permita ajustar la base del sujeto con sus deducciones, esto permite individualizar la base gravable de tal manera que se propicie una tributación justa que no atente de ninguna manera con los principios de equidad, proporcionalidad, igualdad y en general justicia tributaria, ya que en base a estos, pagarán igual quienes tengan iguales bases tributarias, en una manera progresiva respecto de los que menos tengan, sin llegar a tal extremo de individualización que resultaría imposible para la autoridad determinar el monto a que cada contribuyente este obligado.

Según el maestro Sainz de Bujanda, la renta, para que se apegue al principio de capacidad contributiva requiere contar con cuatro características:

1. *“Neta.- La renta neta al contrario de la bruta delimita la riqueza imponible, debiéndose deducir los gastos para su producción, de no ser así se incide impositivamente sobre el patrimonio del contribuyente, y se vulnera su capacidad contributiva.*
2. *Individual.- El aspecto individual de la renta se refiere a la necesidad de personalizarla de acuerdo a la situación que guarda el particular con sus ingresos, considerando su statu quo personal y familiar. Aquí surge la figura de la capacidad contributiva relativa, en que se lleva a cabo la subjetivización del impuesto. En el campo de la imposición sobre la percepción de la renta, el principio de la individualización de la materia imponible exige que la base tributaria se fije atendiendo directamente, individualmente, al volumen de los ingresos y gastos jurídicamente imputables a cada contribuyente, que determinan las rentas netas que puedan obtener de cada una de las posibles fuentes.*
3. *Actual.- Cuando se señala que la renta sea actual se pretende que el nacimiento de la obligación tributaria tenga lugar en el mismo momento en que se percibe y coincida con la capacidad contributiva del sujeto.*
4. *Disponible.- La renta disponible es la que surge de separar la renta mínima necesaria para que el sujeto satisfaga sus necesidades primarias.*³⁴

Ahora bien, el mismo García Bueno, coincide con la idea de deducir a la renta, los gastos realizados para producirla y los relativos a la subsistencia familiar, como estudiaré más adelante en el mínimo exento, (ya que la renta destinada a satisfacer las necesidades familiares, debe estar libre de impuestos), figura utilizada en el sistema español con buena aceptación.

Gravando entonces la renta neta y no la bruta, lo cual se logra aplicando los deducibles a ésta última, nos acercamos un paso más a una justicia tributaria, sin embargo no es suficiente, puesto que el principio de capacidad contributiva exige un esfuerzo mayor, tomando en cuenta las características personales y familiares del contribuyente en el establecimiento del gravamen.

- **Patrimonio.-** es la renta ahorrada

El patrimonio.

El impuesto al patrimonio, se ha convertido en un complemento del impuesto por la renta, en aras de la búsqueda de un reparto equitativo de las cargas tributarias, puesto que es también

³³ Ibidem p. 346.

³⁴ Ibidem p. 348.

representativo de una riqueza ahorrada o conservada por el sujeto, la cual lo pone en ventaja económica y mayor seguridad respecto de aquellos sujetos que no poseen patrimonio, éste impuesto, según Don García Bueno, incide sobre una capacidad contributiva diferente a la de la renta, sin embargo, ambas dan la posibilidad de individualizar la carga tributaria, convirtiéndose por tanto en un impuesto directo y en parámetro directo de la riqueza.

Según el mismo autor:

“...este impuesto se ajusta a la condición particular del sujeto obligado, cuando cumple con la prestación tributaria, además, no grava los recursos que genera el patrimonio, si no que incide fiscalmente sobre los propietarios de los bienes, produzcan o no renta alguna.”³⁵

Sin embargo, cabe realizar en éste tema un cuestionamiento que considero interesante en el planteamiento que realizaré posteriormente sobre la adecuación del principio de capacidad contributiva en el impuesto predial, puesto que al ser éste un impuesto que grava la propiedad como parámetro directo de la riqueza, es necesario señalar que si bien es cierto, éste impuesto manifiesta claramente una capacidad contributiva y además, como señalé anteriormente, es aceptado pues no grava la renta que genera este patrimonio, sino al sujeto que lo posee, también lo es que al gravar a dicho sujeto, se puede caer en errores de apreciación que afecten a dicho contribuyente, no obstante a éste planteamiento que abordaré más adelante, formularé la siguiente pregunta ¿el impuesto predial, podría afectar al contribuyente que, a pesar de poseer un bien que detente cierta capacidad contributiva, no la tenga realmente?.

Se respalda la idea del impuesto sobre el patrimonio en las consideraciones de que aún cuando dos personas tengan el mismo ingreso mensual, si una de ellas lo obtiene a través de un capital mucho mayor al del otro, a pesar de que obtengan iguales ingresos, el primero estará mejor situado que el segundo, provocando que la capacidad contributiva no sea la misma aunque el ingreso coincida y dice el maestro García Bueno al respecto:

“...el patrimonio procura ventajas por sí mismo: acrecienta la independencia, el prestigio y el poder de su poseedor.”³⁶

Éste mismo autor complementa su idea y apunta dos argumentos que respaldan el uso del impuesto sobre el patrimonio neto³⁷ como complemento del impuesto sobre la renta:

1. *“Se marca una diferencia en la aptitud contributiva de quienes tienen un mismo nivel de renta, pero poseen un patrimonio distinto. El impuesto sobre el patrimonio permite discriminar sobre los desiguales.”*
2. *Distingue entre las rentas de trabajo y las de capital.”³⁸*

En otras palabras sugiere, que éste impuesto desempeña dos funciones:

³⁵ Ibidem p. 354.

³⁶ Ibidem p. 355.

³⁷ Cabe aclarar que estamos hablando de un patrimonio neto, es decir, la totalidad del bienes de un sujeto sin dejar nada fuera de este universo, así mismo, cuando en ciertas ocasiones nos refiramos solamente a patrimonio podremos estarnos refiriendo tal vez a solo a una parte de este, como en el caso del impuesto predial, que si bien es cierto que es un impuesto de tipo patrimonial, también lo es que se ocupa solo de una parte del patrimonio como lo es los inmuebles, terrenos, etc., no del patrimonio neto del sujeto, así que en esos términos será otra nuestra ideología.

³⁸ Ibidem GARCÍA BUENO p. 356.

- 1) “Gravar con mayor intensidad las adquisiciones consolidadas y
- 2) Gravar la capacidad de pago insta en el patrimonio como tal.”³⁹

Esenciales son las consideraciones que abordaré a continuación y para las cuales seguiré basándome en el texto del brillante autor García Bueno respecto a la distinción entre los impuestos que gravan el patrimonio neto de un sujeto y aquellos también de carácter patrimonial, pero que gravan sólo un a parte de este y no su totalidad. Él señala:

“...resulta importante distinguir, con la intención de alcanzar nuestro cometido, entre los impuestos que repercuten en el patrimonio neto y aquellos otros que gravan la propiedad en su forma bruta. El principio de capacidad contributiva juega un papel muy importante en el primer tipo de impuesto, se trata de un gravamen personal que individualiza la carga tributaria, toma en cuenta las deudas y exacciones personales del contribuyente, y funge, a su vez, como complemento del impuesto sobre la renta. En cambio, los impuestos que gravan la propiedad bruta- es el caso de los impuestos reales, basados en las distintas formas de propiedad inmobiliaria, donde en impuesto predial es un buen ejemplo- no toman en cuenta, totalmente, la capacidad contributiva del sujeto, sino en forma muy rudimentaria: “se grava el valor de la propiedad independientemente de las deudas que afectan.-Se prescinde de los demás bienes del contribuyente.”⁴⁰

No obstante lo anterior y, para no apartarme demasiado del punto central de éste apartado, que es el patrimonio, más adelante, en el capítulo quinto que habla acerca del principio de capacidad contributiva en el impuesto predial, profundizaré más en el tema.

- **Gastos.**- es lo contrario al ingreso, aquellos recursos económicos que entran al patrimonio, salen en forma de gastos, de erogaciones que se realizan para satisfacer las necesidades del ser humano e incluso de su negocio.

B. Indirectos.

- **Consumo.**

Ahora bien, para el maestro Manzoni, citado por el estudioso García Bueno:

“...los índices directos son las manifestaciones o expresiones inmediatas de la riqueza de los sujetos; en cambio los índices indirectos son aquellos otros hechos o situaciones de hecho que manifiestan capacidad económica solamente en vía mediata o sintomática.”⁴¹

Cabe hacer aclaraciones sobre los índices indirectos de la riqueza, puesto que los directos quedan un tanto más comprendidos, al referirse a figuras ya bien conocidas como el ingreso y el patrimonio⁴², son pues:

³⁹ Ibidem p. 356.

⁴⁰ Ibidem.

⁴¹ Ibidem p. 337.

⁴² Aprovecho para señalar que el patrimonio, es figura crucial en el estudio de esta tesis, pues al ser el tema de esta la capacidad contributiva y el impuesto predial, debo manifestar anticipadamente que el predial es un impuesto de tipo patrimonial, por lo cual resulta ser un índice directo de medición de la riqueza y por tanto, parámetro de medición de la capacidad contributiva, tema que abordaremos más adelante.

“...los índices indirectos aquellos que representan una capacidad contributiva mediata o sintomática, no aluden a representaciones directas como en su caso corresponde a la renta o al patrimonio.”⁴³

Éste mismo autor indaga en un aspecto que resulta crucial en el estudio de ésta tesis, ya que él percibe la problemática de los índices indirectos respecto a la capacidad contributiva, puesto que al no estar dirigidos a una persona específica en base a su capacidad contributiva, si no en base a una manifestación más subjetiva como lo es el consumo, resulta en ciertas ocasiones el inconveniente de afectar a una persona que tal vez no cuente con dicha capacidad, pero para comprender más este tópico, veamos lo que apunta García Bueno:

“El problema se centra en determinar si los índices indirectos se reputan idóneos en el nacimiento de la obligación tributaria y conforme al principio de capacidad contributiva.”⁴⁴

No obstante, estoy de acuerdo con él, quien acertadamente vislumbra una solución a éste inconveniente y dice que es el legislador quien debe encontrar esos índices representativos de capacidad a través de un perfeccionamiento técnico, para eliminar esta inconveniencia y adaptar tal principio a dichos impuestos indirectos.

Pero mucho he dicho que el legislador debe adecuar el principio, que debe tomarlo como base al momento de plasmar los textos normativos que contienen los impuestos y las imposiciones a los contribuyentes, ahora pues, la pregunta sería ¿cómo puede el legislador realizar todas estas consideraciones respecto a la capacidad contributiva para evitar la desigualdad, la inequidad y la falta de proporcionalidad en las contribuciones que establezca?

Para contestar éste cuestionamiento, el mismo García Bueno comenta lo siguiente:

“La base principal de la tributación es la riqueza global, lo cual justifica la presencia de cargas tributarias que afectan la economía individual. Es un primer paso en la actividad del legislador para concretar los hechos impositivos de los tributos. Posteriormente, esa riqueza se ajusta a la realidad impositiva de cada sujeto, y se homologa a los principios de justicia económica, política y social. La calificación tendrá grado según la conjugación de tales elementos. Estas consideraciones nos indican que tanto los índices directos e indirectos justifican la creación de contribuciones sobre ellos, aún cuando unos se adecuen con mayor fuerza al principio de capacidad contributiva.”⁴⁵

Debe existir además una presunción de que el hecho elegido como base del tributo se encuentra en íntima conexión con el principio de capacidad contributiva.

En concordancia con las consideraciones de este autor, y de Manzoni, citado en el mismo texto⁴⁶, reconozco que ambos tipos de índices deben ser tomados en cuenta por el legislador al momento de crear los tipos impositivos, no obstante, debe graduarse el elemento cuantitativo en ellos, pues siempre tienen que evitar eludir el principio de capacidad contributiva lo más posible.

⁴³ Ibidem GARCÍA BUENO p. 338.

⁴⁴ Ibidem p. 338.

⁴⁵ Ibidem p. 339.

⁴⁶ En la obra anterior, el autor cita el texto de Manzoni, en el cual podemos apreciar de este último, lo siguiente: “El que tales supuestos no exterioricen una capacidad contributiva directa, no significa que carezcan de ella”, argumento que resulta muy válido, sólo hasta el grado en que un supuesto realmente no exteriorice capacidad contributiva y además carezca ipso facto de ella.

3.4.2 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD COMO ELEMENTO DE MEDIDA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Para comenzar, para evitar confusiones se debe distinguir claramente entre los conceptos de proporcionalidad y progresividad, puesto que al estar tan íntimamente relacionados podría surgir alguna duda.

Señala el maestro Arturo de la Cueva:

“... no debe confundirse a la proporcionalidad (relación en escala) con la progresividad (la cual no debe ser fijada aleatoriamente, sino atendiendo a múltiples factores económicos, políticos, sociales y valorativos que originan que entre cada unidad gravable no se guarde necesariamente la misma relación, igual diferencial, sino una escala diversa). La progresividad implica que un contribuyente se pueda ver obligado a enterar un tributo en forma más que proporcional o menos que proporcional, que otro causante; en realidad la proporcionalidad implica una desigualdad en el tratamiento tributario en cada nivel de contribuyentes.”⁴⁷

Partiendo de lo antes señalado vid infra (específicamente en el capítulo I en la parte de los principios de proporcionalidad y equidad), puedo referir que la capacidad contributiva está en relación directa al principio de progresividad y de los impuestos directos, puesto que el principio de proporcionalidad funciona más eficazmente para los impuestos indirectos por la naturaleza de estos.

Es conveniente señalar lo que Don José Rivera Pérez Campos dice:

“...mirando la equidad, básicamente, el lado jurídico de la norma, si está reúne las condiciones de abstracción y de generalidad que ha de tener toda norma jurídica, y mirando la proporcionalidad, básicamente a los factores de economicidad del impuesto.”⁴⁸

Resulta interesante esta observación de Rivera Pérez Campos porque separa a los conceptos por su fin, siendo el de la proporcionalidad el de la economicidad del impuesto, entra en relación el concepto de proporcionalidad, capacidad económica de los contribuyentes y de progresividad de los impuestos.

“Aunque se aplique la progresividad tributaria a dos causantes con muy diferente capacidad contributiva se observa el principio de igualdad, toda vea que ambos resienten gravámenes fiscales semejantes, si bien en función de su respectiva capacidad económica.”⁴⁹

“A veces el concepto de proporcionalidad sólo puede e comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos donde la cuota fijada debe ser proporcional en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo. Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo como el de la renta. Si el impuesto sobre la renta gravara una cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal. Si el causante que percibe una renta anual de cinco mil pesos debe pagar una cuota del cinco por ciento y ese mismo porcentaje es la cuota para el causante que obtuvo una renta de un millón, el impuesto sería justo en apariencia, pero en realidad, injusto. Su explicación se encuentra en el movimiento doctrinal que justifica la tarifa progresiva para igualar en el sacrificio su objetivo a los causantes con diversa capacidad contributiva. En la actualidad este movimiento no encuentra ya resistencia. De este modo la

⁴⁷ Op. Cit. DE LA CUEVA ARTURO, p. 268, 269.

⁴⁸ Op. Cit. CARRASCO IRIARTE p. 186.

⁴⁹ Ibidem DE LA CUEVA ARTURO p. 285.

*proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva. Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con la equidad.*⁵⁰

La técnica de la progresividad, como control en el aumento de la riqueza, toma en cuenta sólo el aspecto cuantitativo en el gravamen, es decir, mide la capacidad contributiva de los contribuyentes de acuerdo con su crecimiento económico, pero sin observar las características del sujeto que lo convierten en apto para la contribución que es el aspecto cualitativo.

Por tanto, resultaría interesante que se tomarán en cuenta ambos aspectos dentro del gravamen, el cualitativo ya está en cierta manera debidamente establecido a través de la progresividad en los impuestos, pero el elemento cualitativo tendría mucho campo de acción si se pretende lograr un tributo justo.

He aquí una diferencia importante entre los impuestos proporcionales y los progresivos, dice Don García Bueno:

*“...la progresividad pretende que los tipos impositivos se amplíen con relación al incremento de la base imponible y no de la riqueza en general; los tipos proporcionales por otra parte, permanecen estáticos conforme se incrementa la base imponible.”*⁵¹

La progresividad tiene como propósito lograr una equitativa carga tributaria con atención al crecimiento de la riqueza y, por otro lado, seguir de cerca los aspectos que exteriorizan la capacidad contributiva del contribuyente.

No obstante, la justicia se puede obtener tanto con tipos proporcionales como progresivos, dependiendo de la naturaleza del tributo. Al constituirse un sistema tarifario progresivo, es forzoso respetar los ingresos bajos, exonerándose en consecuencia los necesarios para que el contribuyente satisfaga sus necesidades primarias, siendo necesarios, por otra parte, delimitar un máximo imponible, y poner un tope al aumento de las alícuotas, con el fin de que no tengan alcance confiscatorio, por lo cual nunca deberán superar el 100%. Son tres según García Bueno, los elementos que participan en el desarrollo de los tipos progresivos:

1. *“Razones políticas.*
2. *Razones económicas.*
3. *Razones de justicia*

Pero son dos los elementos que aseguran tarifas justas:

1. *Su vinculación con el principio de capacidad contributiva.*
2. *Su apego a la política social equilibrada.*⁵²

El sujeto que posea más del mínimo imponible para subsistir (que como ya señalé, será estudiado más a profundidad en adelante) estará manifestando una capacidad contributiva, la

⁵⁰ Op. Cit. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO p. 270.

⁵¹ Op. Cit. GARCÍA BUENO p. 247.

⁵² Ibidem p. 248.

cual se aumenta en la medida que aumente la renta, debiendo pagar cargas más fuertes quienes más tienen, es decir, la progresividad implica que la alícuota se incrementa en relación al aumento de la base imponible.

Al respecto, para el estudioso Sainz de Bufanda:

“...el principio de progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes.”⁵³

El principio de que la carga tributaria tiene que ser igual respecto de aquellas personas con igual capacidad contributiva es el sustento del principio de progresividad, sin embargo, debe actuar conforme al principio de igualdad tributaria, motivo por el cual no deberá aplicarse la progresividad sobre unos y no sobre otros.

El maestro Giannini considera que la progresividad:

“...consiste en que el tipo impositivo para el mismo tributo, en vez de ser uniforme, se modifica al variar la base imponible, la cual aparece por tanto, dividida en escalones, para cada uno de los cuales la ley establece un gravamen más elevado, hasta llegar a un límite máximo, más allá del cual el impuesto se convierte en proporcional.”⁵⁴

Por tanto, el principio de progresividad es un complemento tanto del principio de igualdad, como del de capacidad contributiva, pues se estimulan entre sí provocando una justicia tributaria, no existen uno sin el otro, ya que la capacidad contributiva, provoca un aumento en las tarifas progresivamente y viceversa, un impuesto determinado por la progresividad sugiere una mayor capacidad contributiva.

La progresividad es un medio para evitar la desigualdad económica, así como un incentivo para distribuir la carga tributaria de acuerdo a parámetros eficaces de justicia, para quienes menos tengan menos paguen y quienes más tengan, más paguen.

Pero, el maestro García Bueno dice, la progresividad no depende sólo de escalas a tarifas o alícuotas progresivas entendidas fríamente tan sólo como aumentar la tarifa cuando aumente la base imponible, el principio de progresividad va más allá de ello:

“...deben adecuarse las normas tributarias a las características de la población en cuanto a la capacidad económica, de suerte que esa adecuación, haga posible la consecución de la progresividad entendida, y por tanto la justicia anhelada.”⁵⁵

Sin embargo, no obstante de todos los criterios anteriormente vertidos, no se debe magnificar el principio de progresividad, pues por muy noble que éste resulte a primera vista, podría resultar muy intransigente de no ser aplicado debidamente, atendiendo tanto los aspectos cuantitativos como los cualitativos del gravamen.

⁵³ SAINZ DE BUJANDA. Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, 1993. p. 111.

⁵⁴ Op. Cit. GIANNINI Instituciones, p. 155.

⁵⁵ Op. Cit. GARCÍA BUENO p. 251.

Ahora bien, no se debe pensar que en los diferentes sistemas fiscales del mundo, todos los tributos sean progresivos, si bien es cierto que las constituciones italiana y española, señalan que la contribución a los gastos públicos deberá realizarse de manera progresiva, también lo es que se refieren a un sistema considerado globalmente, donde opera el principio de progresividad como tal, en su amplio margen y no sólo como tipos progresivos que se aplican a los presupuestos de hecho de algunos tributos, siendo el principio de progresividad, el total de las características que un sistema tributario debe poseer.

Habiendo establecido este criterio al respecto de la progresividad, cabe hacer mención, que en el sistema tributario mexicano, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no sólo no hace mención expresa del principio de capacidad contributiva (aunque como ya hemos dicho, lo encierra de manera tácita) si no que tampoco menciona al principio de progresividad, señalando tan solo en la fracción IV del artículo 31 de este ordenamiento los principios de proporcionalidad y equidad. Esta observación se vierte no con ánimo de criticar dicho sistema, si no de manera constructiva es una crítica que como ya he mencionado, no trata de copiar los esquemas utilizados en Europa, si no trata de adecuar las figuras que funcionan de manera eficaz y eficiente a las situaciones que se viven en éste país, siempre en aras de un mejor desarrollo de este sistema.

De acuerdo con lo anterior, en México, a pesar de no hacer estas manifestaciones expresas en la Constitución, maneja en algunos impuestos como el Impuesto sobre la renta, tarifas progresivas, esto como resultado de las manifestaciones que al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha pronunciado, sin embargo, no es suficiente este esfuerzo, pues aunque esta Corte reconoce a través de tesis jurisprudenciales las tarifas progresivas, no da aquel sentido global del principio de progresividad del que hablé en líneas anteriores, es por ello que considero que estos criterios de la Corte están plagados de errores, que de solucionarse, tenderían a una mejor aplicación e interpretación de las disposiciones que en materia fiscal señala nuestra Constitución.

No se debe olvidar que para efectivizar el principio de capacidad contributiva, se debe atender un tanto más a su aspecto relativo, individualizando los tributos y observando sus características cuantitativas y cualitativas, no basta con que exista la riqueza o la presunción de esta para gravar a un sujeto con cierta tarifa, aún cuando ésta sea progresiva, se deben tomar en cuenta las circunstancias personales y familiares para establecer su capacidad contributiva real y partir de ella para aplicar las tarifas.

3.5 LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO LÍMITE A LAS CONTRIBUCIONES.

Ya he mencionado *vid infra*, que la capacidad contributiva sirve como límite a las contribuciones puesto que en tanto el legislador la aplique en las leyes, éstas estarán más apegadas a derecho que si no lo hicieran. Para comprender mejor esto, se debe estudiar lo siguiente.

3.5.1 ELEMENTOS QUE DETERMINAN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

De acuerdo con los maestros Marat y Lobato, la obligación tributaria parte del hecho imponible, es decir, una de las funciones del hecho imponible es como elemento generador de la obligación tributaria, así mismo, el hecho imponible sirve también como elemento de identificación del tributo e incluso para algunos doctrinarios sirve como índice o materialización de la capacidad tributaria, como analizaré a continuación.

La teoría estática o de la relación jurídica-tributaria que es la más aceptada, liga a la realización del hecho imponible, el nacimiento de la obligación tributaria. En la legislación mexicana, ésta teoría parece ser aceptada cuando el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación señala:

“...las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”⁵⁶

Ahora bien, otra función del hecho imponible es como elemento de identificación del tributo, de acuerdo a la cual, con base en la estructura del hecho imponible, se puede determinar la categoría tributaria ante la que se está.

Sin embargo, existe otra función del hecho imponible, muy destacable en éste capítulo y es como índice de capacidad económica, en este sentido:

“...en virtud de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria, en especial el de proporcionalidad tributaria, es necesario que los hechos imponibles sean reveladores de capacidad económica del sujeto sobre el que recae el tributo, en este caso el legislador ve limitada su discrecionalidad en la fijación de los hechos imponibles de cada tributo, ya que no puede establecer aquellos que no sean reveladores de capacidad económica.”⁵⁷

Respecto a éste tema, los doctos González García y Pérez de Ayala consideran:

“...ha de ser apto para poner de manifiesto que la persona que se encuentra con el referido hecho en una relación determinada debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por poseer una capacidad contributiva que lo acredita como contribuyente.”⁵⁸

De acuerdo a estas consideraciones, también la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado al respecto en la siguiente tesis:

ACTIVO. ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE GANANCIA MÍNIMA OBJETO DEL GRAVAMEN. Siendo el objeto del impuesto al activo la ganancia o rendimiento mínimo presunto originado en la tenencia de activos destinados a actividades empresariales, es claro que al no prever la ley la posibilidad de desvirtuar esta presunción de ganancia mínima, quebranta el principio de proporcionalidad tributaria, pues ocasiona que el gravamen no sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto al encontrarse obligados a cubrirlo también quienes no hayan tenido la ganancia mínima que se presume.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo II, diciembre de 1995, Pleno, Tesis P./J. 42/95, pag. 75

No obstante al posterior desarrollo puntual de los elementos que determinan la obligación tributaria, es menester señalar antes que la base de dicha obligación, está contenida como reiterativamente se ha señalado en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional al establecer éste: “...**son obligaciones de los mexicanos...**”, pero, ¿qué es en si lo que determina ésta obligación?, para responder esta interrogante debo mencionar los artículos constitucionales que facultan al Congreso en materia de impuestos atendiendo a la ya estudiada también reserva de ley o también llamado principio de legalidad; luego debo aclarar el hecho de que la Constitución, al establecer: “...de los mexicanos...”, no excluye con ello a los extranjeros y por

⁵⁶ Op. Cit. CFF.

⁵⁷ Op. Cit. PAREDES MONTIEL Y RODRIGUEZ LOBATO p 164.

⁵⁸ GONZÁLEZ GARCÍA Y PÉREZ DE AYALA, Curso de Derecho Tributario, vol. I, p. 206.

último mencionaré los elementos fundamentales que deben contener los impuestos para su funcionamiento constitucional.

Respecto al hecho de que la Constitución señala como “obligación” para los “mexicanos” contribuir a los gastos públicos, el profesor Cortina Gutiérrez manifiesta:

“...la obligación para contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del artículo 31 es una obligación general, a pesar de que el texto constitucional se refiere literalmente a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo.”⁵⁹

En este mismo sentido Don Méndez Galeana establece:

“...este precepto establece una obligación general para todos los mexicanos, que no significa que sólo estos estén obligados a contribuir, pues ni esta disposición, ni ninguna otra contenida en la Carta Magna prohíbe que los extranjeros tributen en México cuando residen en este país, tengan en el un establecimiento permanente o se encuentre aquí la fuente de su riqueza.”⁶⁰

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que las empresas extranjeras establecidas fuera del país son causantes por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional (AR 4 347/68, Cofico Internacional, México, S.A. cinco votos, séptima época, tercera parte, vol. 4, p. 143. Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, tesis de ejecutorias 1917-1975, Semanario Judicial de la Federación, tercera parte, Segunda Sala, 1975.).

El maestro Carrasco Iriarte señala que las entidades que tienen derecho a percibir las contribuciones son:

- *“La Federación.*
- *El Distrito Federal.*
- *Las entidades federativas.*
- *Los municipios.”⁶¹*

Los tres últimos pueden gravar con respecto a la residencia de la persona como se ve a continuación:

“La palabra residencia se utiliza para delimitar la jurisdicción tributaria tanto de los estados como de cada municipio que se encuentran en territorio nacional. Limita la potestad impositiva de las entidades federativas a su marco legal de competencia y obliga a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a pagar las contribuciones a que haya lugar, pero sólo respecto del municipio y estado donde resida. Jamás una entidad federativa podrá pretender ampliar su poder tributario a otra y mucho menos, como ya se destacó, coaccionar a los causantes de diverso estado a pagar tributos.”⁶² (existe además una Ley de Coordinación Fiscal para evitar el pago de la doble tributación).

⁵⁹ CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO. *Curso de Política de finanzas públicas de México*, Porrúa, México, 1977, p. 26.

⁶⁰ Op. Cit. MENDEZ GALEANA p. 111.

⁶¹ Op. Cit. CARRASCO IRIARTE p. 174.

⁶² Op. Cit. CARRASCO IRIARTE, p. 174.

No omito manifestar ahora que la recaudación del impuesto predial, el cual ahora me ocupa, está destinada al Distrito Federal, es decir, no es un impuesto federal, sino local, por ello, es necesario profundizar en este apartado, para determinar quien tiene la potestad y como se encamina al Distrito Federal.

De tal manera, el artículo 115 fracción IV relacionado con el 122 Constitucionales, nos señalan:

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

IV. Los municipios 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.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

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.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;...⁶³

Ahora bien, de manera excepcional, ya que el Distrito Federal no es un municipio, si no la sede de los Poderes de la Unión, este no comparte la misma organización o división de poderes que los estados, sin embargo tiene sus propias especificaciones en el artículo 122 Constitucional, como señalaré a continuación.

⁶³ www.diputados.gob.mx

Artículo 122.- *“Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo.*

Son autoridades locales del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia.

La distribución de competencias entre los Poderes de la Unión y las autoridades locales del Distrito Federal se sujetará a las siguientes disposiciones:

BASE PRIMERA.- *Respecto a la Asamblea Legislativa:*

Serán aplicables a la hacienda pública del Distrito Federal, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y su régimen orgánico de gobierno, las disposiciones contenidas en el segundo párrafo del inciso c) de la fracción IV del artículo 115 de esta Constitución;...”⁶⁴

De lo anterior se desprende que, si bien es cierto El Distrito Federal es sui generis y tiene su propia Asamblea Legislativa, también lo es que según la relación de los artículos citados anteriormente, el Distrito Federal actuará en materia de impuestos en todo aquello que no se contraponga con los Estados.

Por otro lado, ya he analizado en el capítulo primero, el principio de legalidad, sin embargo, es menester en este apartado retomarlo nuevamente, ahora como un elemento necesario que determina la obligación tributaria, ya que si un impuesto no se establece por medio de una ley, no será obligatorio su pago, de ahí la necesidad de retomar este principio, como fundamento en la legal obligación de contribuir al Estado.

Para evitar la arbitrariedad de las contribuciones dejando a juicio de las autoridades administrativas la fijación de éstas y sus elementos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (AAR 2 821/33, García Gelasio y coagraviado, 16 de abril de 1934, unanimidad de cinco votos, suplemento 1934, p. 1035⁶⁵) ha señalado que la ley no sólo debe establecer el impuesto, si no también fijar su cuantía o proporcionalidad, la cuota, la forma y términos de computarla y pagarla. *Al respecto existe la siguiente tesis:*

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el art. 31 constitucional, fracc. IV: “Los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, y está. Además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, mediante sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no

⁶⁴ Ibidem

⁶⁵ Ibidem p. 176.

queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado pueda realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el art. 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles.

AR 5 332/75, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos, vols. 91-96, primera parte, p. 92

Por lo tanto de acuerdo a la anterior tesis, los impuestos y sus elementos sólo deben existir en virtud de la ley y además las disposiciones en materia fiscal deben mencionar los elementos fundamentales en los impuestos como lo son sujetos, objeto, cuota, base tarifa forma y época de pago y excepciones y según Don Carrasco Iriarte unidad del impuesto o unidad fiscal.

Es importante señalar ahora, que la finalidad de las contribuciones es satisfacer el gasto público según sea el caso de la Federación, estados, Distrito Federal o municipios, y que por tanto sería contrario a la Constitución imponer contribuciones con fines extrafiscales.

Como bien apuntaba el estudioso Ayala Espino, en materia de distribución de los gastos públicos se siguen dos principios:

- Principio de beneficio: *“...no se aplica en la exacción de tasa y contribuciones especiales, y cubre la contraprestación derivada del beneficio obtenido por utilización de un servicio o la realización de una obra pública.”⁶⁶*
- Principio de capacidad de pago: *“...supone que la exacción de los impuestos deriva de la mera titularidad de una capacidad económica expresada a través de unos medios económicos, ya sean estos en forma de renta o patrimonio.”⁶⁷*

Una vez aclaradas las consideraciones anteriores, voy a adentrarme específicamente en los elementos que determinan y cuantifican la obligación tributaria, contenidos en las contribuciones las cuales se basan en los principios constitucionales establecidos principalmente en el artículo 31 fracción IV que ya he estudiado, pero que sin embargo, recibirán ahora un nuevo enfoque en relación con la capacidad contributiva. Esos elementos son los siguientes:

- **Objeto del tributo.**- Es considerado por el célebre Sainz de Bujanda como:

“...el soporte material de la imposición, o dicho en términos de uso más frecuente en el lenguaje fiscal, está constituido por la materia imponible.”⁶⁸

Comenta el maestro García Bueno, que cuando se hace referencia al objeto del tributo, se identifica la manifestación de riqueza, objeto del gravamen, como establecí en el punto relativo a los parámetros de medición de la riqueza, en este sentido, considero que lo que

⁶⁶ Op. Cit. AYALA ESPINO p. 229.

⁶⁷ Ibidem p. 229.

⁶⁸ Op. Cit. SAINZ DE BUJANDA p. 287.

se debe gravar son los ingresos, utilidades y rendimientos⁶⁹, en esta tesitura, se entiende que el objeto del tributo es gravar la riqueza en base a la capacidad contributiva del sujeto. El mismo autor nos dice:

“...registrada la riqueza, corresponde al legislador formar el elemento objetivo del hecho imponible y vincularlo con la capacidad contributiva del contribuyente, siendo este el primer paso para consolidar un sistema tributario equitativo, así, conocer el objeto de cada tributo facilita el identificar la capacidad contributiva que debe ser gravada. Cuando se alude al objeto imponible, nos referimos a un índice de riqueza que es tomado como referencia por una norma tributaria, con el fin de respaldar el nacimiento de la obligación tributaria. Es en definitiva, la integración de la riqueza al presupuesto de la norma tributaria. Así, el hecho imponible posee una inusitada importancia al convertirse en el receptor de la manifestación de la capacidad contributiva. El objeto del tributo adquiere así un significativo papel, en la medida que se conozca será posible identificar el apego del tributo al principio de capacidad contributiva.”⁷⁰

Es necesaria para la integración del tributo, tomar en cuenta sus elementos cualitativos y cuantitativos, ya que si bien el objeto de éste es gravar la riqueza, debe hacerlo manifestando un hecho imponible y una base gravable acordes al principio de capacidad contributiva, aspectos que debe plasmar el legislador en aquéllos tributos que sea posible y en los que no lo sea, realizar estas especificaciones, ya que deberán asentarse las bases para su aparición.

○ **Hecho imponible.**- Ya he dado varias definiciones del hecho imponible en el capítulo II de esta tesis, por lo cual, ahora comentaré lo siguiente:

“El contenido del hecho imponible se constriñe a captar la hipótesis normativa que obliga al sujeto al pago del tributo y que deviene de aquellos hechos que el legislador considera representan para el erario, dada la riqueza que manifiestan una posibilidad de obtener recursos vía tributos.”⁷¹

No resulta, de ninguna manera sencillo, el establecimiento de las cargas que han de soportar los ciudadanos de un país, ya que afectan la economía de estos, el legislador debe ser muy cuidadoso al establecerlas, no es sólo crear una hipótesis normativa con cierta cantidad a pagar, el legislador debe ir más allá y establecer hipótesis adecuadas y obligaciones económicas acordes a éstas mismas, aplicando en ellas los principios básicos para lograr un equilibrio y una justicia tributaria, de lo contrario los sujetos buscarán la manera de evitar el pago de impuestos ya sea de manera legal o ilegal para evitar desprenderse de sus ingresos o su patrimonio afectando la eficacia y eficiencia del desempeño del Estado en general.

El hecho imponible, abraza el objeto del tributo, es decir, debe recogerlo, con el fin de que la base pueda ser una representación material de él.

⁶⁹ Se deben gravar los ingresos del sujeto, no sus deudas como ocurrió en el caso del artículo 78-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que pretendía gravar los créditos otorgados a los trabajadores del banco al ser otorgados con una tasa preferencial. Este asunto fue votado por los magistrados de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de declarar inconstitucional dicho artículo por considerar que violaba el principio de legalidad, es decir en este asunto no abordaron el tema de la capacidad contributiva a la cual no otorgaron tanta importancia como al otro principio, siendo que también estaba siendo violado este principio al pretender gravar una deuda adquirida por el trabajador y no un ingreso.

⁷⁰ Op. Cit. GARCÍA BUENO p. 305.

⁷¹ Ibidem p. 308.

Por tanto, y según el excelente García Bueno:

“...al hecho imponible se le puede señalar como aquel que, creado de antemano en la ley tributaria por el legislador, al realizarse determina el nacimiento de la obligación tributaria”⁷²

Para Don Pérez de Ayala:

“...ese supuesto de hecho o supuesto fáctico (también denominado riqueza gravada u objeto material del tributo) constituye, naturalmente, un elemento de la realidad social, que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que él mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en un hecho jurídico, que en esta rama del derecho recibe, más específicamente el nombre de hecho imponible.”⁷³

o **Base imponible.**- a través de éste elemento se puede cuantificar la obligación tributaria, en éste elemento, la capacidad contributiva tiene mayor campo de acción, pues la base imponible juega un papel determinante en el establecimiento de los tributos, propiciando que solamente las personas realmente aptas para contribuir al gasto público sean quienes paguen impuestos. Éste elemento mide la intensidad en la realización del hecho imponible conforme a la capacidad contributiva del sujeto a contribuir, la base se encarga de individualizar la carga tributaria.

Según el estudioso Pérez de Ayala:

“...la base imponible es el valor de la materia imponible del que se ha de partir para llegar a cuantificar la cuota a pagar.”⁷⁴

Ésta es generalmente expresada mediante valores numéricos, cantidades, sin embargo, lo importante no es definir o dar el concepto de base imponible, cuestión que ya se ha realizado en el capítulo anterior, lo relevante en éste punto de la tesis es establecer la relación que existe entre la base imponible y el principio de capacidad contributiva, puesto que si se logra enlazar estas ideas adecuadamente, me estaré aproximando estrepitosamente a mi objetivo. Ahora bien, la base se constituye como el elemento a través del cual se cuantifica la obligación tributaria, a su vez, el legislador solo puede gravar actos que exterioricen un índice global de riqueza y posteriormente, ya ubicado el sujeto en la hipótesis normativa, se individualizará. La base imponible utiliza a su vez, los métodos de medición que se establezcan.

La mayoría de los autores pues, coinciden en señalar que si bien es cierto los supuestos de los tributos deben recaer sobre índices generales de riqueza, también lo es que esa carga debe recaer a su vez en la aptitud o capacidad contributiva de su titular, siendo la base imponible el elemento que cuantifica dicha carga, no obstante a lo anterior, también se debe considerar que existen hechos imponibles en los cuales la base gravable no actúa como parámetro de medición de la riqueza, es decir no materializa al objeto pues ese

⁷² Ibidem. p. 313.

⁷³ Op. Cit. PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ GARCÍA. p.210.

⁷⁴ Ibidem p. 58.

objeto no está gravando la riqueza de los sujetos sino otras situaciones consideradas como gravables por el legislador y por tal motivo la base gravable no opera en dichos términos.⁷⁵

No resulta óbice señalar por último, que aún cuando el sujeto se ubique en la hipótesis normativa, no significa que sea apto para contribuir, es decir que posea capacidad contributiva, esto derivado de diversas circunstancias en las que se encuentre éste mismo sujeto, ya que los índices de riqueza que el legislador toma en cuenta al momento de establecer el impuesto, no siempre coinciden con la capacidad contributiva de la base gravable, por lo tanto, el hecho de que el sujeto aparentemente tenga buena economía, no es determinante de que detente capacidad contributiva, sin embargo es presuntivo y por tanto el legislador deberá enganchar ambos conceptos para evitar provocar injusticias que deriven en falta de pago de las contribuciones.

Efectivamente, los anteriores puntos ya habían sido tratados en capítulos anteriores, sin embargo, con estas consideraciones llegaré a nuevas conclusiones, ya que el estudio de la capacidad contributiva, para que sea completo, debe valorarse a la luz de la figura del tributo y sus elementos, por lo tanto puedo concluir al respecto que el estudio del hecho imponible y la base tributaria es un tema importante en relación con el principio de capacidad contributiva, pues son figuras susceptibles de determinar e individualizar, cuando su relación es armónica, la carga fiscal y por ende, participar en la consolidación de la justicia tributaria.

3.5.2 MÍNIMO EXENTO PERSONAL Y FAMILIAR.

También llamado mínimo vital, consiste en que toda aquella persona que tenga más del mínimo vital para subsistir se supondrá que tiene la capacidad, entendiendo esta como la aptitud para contribuir al Estado. La pregunta es ¿Cuánto debo contribuir o hasta cuanto es factible que aporte a la hacienda pública?, ¿Dónde inicia y dónde termina el acotamiento del mínimo vital? ¿Qué criterios deben tomarse en cuenta para determinar las reglas a seguir en el establecimiento de los conceptos que deberán exentarse en la figura del mínimo vital? La regla general es que entre más ingresos percibas, más debes contribuir, sin embargo, el legislador debe tratar de apreciar las circunstancias especiales de cada sujeto al establecer las tarifas o tasas, por ejemplo cuantas personas dependen de el sujeto que contribuye, si su casa es propia o la está rentando, si tiene créditos que pagar, el nivel de vida que lleva, en pocas palabras, debe tomar en cuenta, para individualizar el tributo y por tanto tornarlo justo, la situación personal y familiar de los contribuyentes.

El maestro Héctor B. Villegas define al mínimo vital como:

“...aquella renta o capital necesarios para que una persona y su familia puedan desarrollar una existencia digna y decente dentro de la sociedad.”⁷⁶

En la actualidad, España es el país que maneja el novedoso concepto del mínimo exento personal y familiar, mientras que estudiosos en la materia como es el caso de los maestros italianos Manzoni y Gaffuri han realizado importantes estudios al respecto con agrado a dicha figura, no obstante en México dicha concepción no ha tenido tanto auge o aprobación o mejor

⁷⁵ García Bueno nos ejemplifica esta situación en la que el objeto del tributo no tiene relación con la riqueza de los contribuyentes cuando esta se establece sobre criterios extraeconómicos, tal es el caso de los que tienen como función la protección ambiental.

⁷⁶ Op. cit. HÉCTOR B. VILLEGAS p. 266

dicho no ha causado tanta sensación entre la doctrina, lo cual me parece incorrecto pues los legisladores en gran medida se apoyan en ésta para delimitar sus criterios, es por ello que considero se debería poner en la mesa de trabajo un asunto como éste, el cual insisto no es con la intención de copiar una idea ya establecida, puesto que no se trata de adoptarla tal cual sino de adaptarla a nuestro sistema fiscal con las modificaciones requeridas dadas las características únicas y específicas de nuestro país.

Como antes señale, en España han abordado este aspecto y ha sido a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable a partir del 1 de enero de 1999. Con el establecimiento del mínimo exento personal y familiar en ésta Ley, se trata de someter a gravamen la "renta disponible", es decir, la renta con que el contribuyente cuenta libremente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependen. Dichas cantidades se concretan a través del mínimo personal y familiar, que varía en su cuantía en función de determinadas circunstancias: edad del contribuyente, familiares a su cargo, número de hijos, escolaridad de los mismos, minusvalías físicas o psíquicas de éstos o aquél, etc.

Ahora bien, para comprender la figura del mínimo exento, debo retomar el principio de capacidad contributiva pues como afirma el maestro García Bueno, son principios antagónicos ya que por un lado, a través de la capacidad contributiva se busca gravar de manera justa la riqueza susceptible de gravarse y, por el otro lado el mínimo exento pretende eximir del pago de dichas contribuciones a aquellos contribuyentes no aptos para contribuir, es decir, un principio pretende gravar contribuciones, mientras el otro pretende eximir las. No obstante a las anteriores consideraciones, ambos principios tienen un fin último que es procurar la justicia en los impuestos y si bien es cierto son contrarios, también lo es que se complementan para lograr su objetivo, retroalimentándose el uno al otro en aras de la anhelada justicia.

En este respecto, el maestro García Bueno nos dice:

“La capacidad contributiva exige, por su parte, la presencia de una capacidad económica, de un índice de riqueza para que surja la obligación tributaria. Su nacimiento está determinado por el mínimo exento. Así los índices económicos que respaldan las cargas tributarias no son suficientes para que el obligado satisfaga sus necesidades vitales, se concluye que carece de capacidad contributiva y requiere exentarse del pago del tributo. Cuando la riqueza supera el estado de necesidad, se cruza la frontera que separa al sujeto no contribuyente (mínimo exento) de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria (capacidad contributiva).”⁷⁷

A su vez, el profesor García Bueno cita al autor Casado Ollero quien considera que el principio de capacidad contributiva opera en doble sentido: positivo y negativo, el primero es la capacidad contributiva en sentido estricto y el que se refiere al aspecto negativo es el referido al mínimo vital, como explico a continuación:

“...reafirmamos que el principio de capacidad contributiva tiene que operar en un doble sentido: positivo y negativo. Respecto al primero caso, deben respetarse los recursos indispensables del sujeto para solventar sus necesidades primarias. Satisfechas las mismas éste se encuentra en posibilidad de aportar para los gastos del Estado y se activa, en consecuencia, su capacidad contributiva...”⁷⁸

⁷⁷ Op. Cit. GARCÍA BUENO p. 205.

⁷⁸ Ibidem p. 209.

Como se observa, los principios del mínimo exento y de capacidad contributiva, son como dos escalas de valores, una es la mínima y cuando ésta ha sido sobrepasada por el sujeto, entra la segunda escala que será representativa de riqueza susceptible de gravarse.

De tal manera, el hecho de que dos sujetos tengan los mismos índices de ingresos no significa que tengan la misma capacidad contributiva pues deberán observarse primeramente las condiciones personales y familiares de cada uno para determinar si son aptos o no para contribuir y si lo son en que medida.

En este sentido, el profesor García Bueno retoma las ideas vertidas por el maestro Cencerrado Millán quien nos dice:

“La capacidad contributiva se analiza desde dos ámbitos: el cuantitativo y el cualitativo. En el primero de los casos se requiere de una riqueza económica general para que surja la obligación tributaria, misma que representa su elemento objetivo. Coincidiendo, así, el objeto del tributo, es necesario individualizar la carga tributaria, momento en el cual se valora el elemento subjetivo de la propia capacidad contributiva. En el mínimo exento, el elemento objetivo surge con la falta o insuficiencia de una riqueza apta para la contribución. Dependerá de la valoración que se haga de esa carencia o insuficiencia de riqueza, para estar e aptitud de conocer el elemento subjetivo del mínimo exento.”⁷⁹

Efectivamente, si se analiza éste principio desde la óptica subjetiva y objetiva del tributo, necesariamente la segunda nos llevará al establecimiento del mismo, mientras que la primera nos llevará a individualizar el tributo de acuerdo a las características personales y familiares de cada sujeto.

A su vez, el establecimiento y aplicación de éste principio en el sistema tributario mexicano, funcionaría como una garantía para los contribuyentes y como límite para los legisladores en el momento del establecimiento de las contribuciones, provocando un ambiente de estabilidad entre los mencionados sujetos pasivos del derecho tributario.

De todo lo anterior, se ha establecido además la rigurosa necesidad de instaurar el multicitado principio del mínimo exento, lo que éste conlleva (que sólo contribuyan aquellas personas aptas para hacerlo de acuerdo con el principio del mínimo exento significa que primero deberán satisfacer con su riqueza las necesidades personales y familiares que les apremien, siendo la riqueza destinada a la familia no apta gravarse), pero ahora surge una nueva interrogante que a mi parecer es de gran importancia, a saber ¿cuáles son aquellos aspectos personales y familiares que podrían tomarse en consideración para ser susceptibles de deducción de impuestos, para efecto de no afectar la riqueza aplicada a la subsistencia y necesidades del sujeto y su familia, riqueza que una vez que rebese su aplicación a dichos tópicos será susceptible de gravámenes?. Es decir, se deben analizar las circunstancias personales y familiares que han de ser marcadas por la ley, que no habrán de ser afectadas por los impuestos por constituir parte del mínimo exento, esto no es tarea fácil porque estoy hablando de criterios de consideración de los legisladores que si bien pueden tomar como referencia otras legislaciones como la ya mencionada española, deberán aplicar su experiencia y pericia no sólo de técnica legislativa, sino de sentido común, situándose en el lugar de los contribuyentes, y tomando en cuenta a su vez, la situación actual del país, para de ésta manera vislumbrar aspectos de la vida cotidiana de un sujeto con una vida y familia promedio. Por supuesto que pretender un impuesto individual a cada persona resulta caótico e incluso

⁷⁹ Ibidem p. 210.

incongruente, por ello insisto en que no se trata de ajustar un impuesto para cada contribuyente, se trata más bien, de crear un tributo maleable y ajustable al cual los contribuyentes con sus diversas circunstancias sean los que se le ajusten.

Contestando al anterior cuestionamiento, la opinión del doctrinario García Bueno señala:

“...el mínimo vital debe proteger los recursos suficientes para vivir bien, para tener una vida digna, no sólo del contribuyente sino de las personas integradas en una unidad familiar. La exención de cargas mínimas debe realizarse no solamente de acuerdo a la situación individual del sujeto, sino valorando, a su vez, su situación familiar.”⁸⁰

Por lo tanto, se debe tomar en cuenta todo el entorno del sujeto que ha de contribuir, para que en base a lo que él sea capaz de aportar a la hacienda pública, sea que lo haga, sin que vea menoscabado su patrimonio.

⁸⁰ Ibidem.

CAPÍTULO IV EL IMPUESTO PREDIAL.

“Un Catastro que mida con cuidado las tierras, que aprecie con equidad su valor será el único medio capaz de fundar un buen sistema de hacienda.”

Raynal.

4.1 DEFINICIÓN.

El presente capítulo abarca dos conceptos fundamentales con los cuales debo trabajar, y algunos otros que por su estrecha relación con el tema será necesario abordarlos.

Ahora bien, no resulta óbice mencionar que dichos conceptos son el de impuesto y el de predial, para que partiendo de ello, pueda determinar la definición de lo que es el impuesto predial. Asimismo, intentaré desentrañar adicionalmente el significado del término catastro y de otros más que por su naturaleza se relacionan con el presente tema.

Será por tanto, innecesario volver a transcribir el estudio que he realizado vid infra en el capítulo II de este mismo trabajo denominado “Marco Conceptual. Elementos de las Contribuciones”, donde profundicé específicamente en las contribuciones y dentro de ellas en el concepto de la palabra “impuesto”, por tal motivo, es este apartado, sólo repetiré por cuestiones prácticas, las conclusiones a las cuales llegué sobre dicho tópico.

En mi opinión, el impuesto es una prestación (porque constituye la obligación de dar dinero o cosas, aunque en la actualidad es más común el dinero) que debe encontrarse establecida en ley, otorgada al Estado por los contribuyentes (ya que es él el encargado de la recaudación) ya sean personas físicas o morales o aquellas otras establecidas en las leyes como lo son las asociaciones en participación (criterio analizado vid infra), en virtud de su poder de imperio (según el cual es facultado por la Constitución para establecer las contribuciones), con el objetivo de cubrir el gasto público.

Asentado esto, me remitiré al estudio del predial.

La palabra predial por si sola tiene varios significados como: finca, edificio, terreno, bien raíz, inmueble y otros muchos que son relacionados con la misma.

“Los términos, “bien raíz” y “propiedad inmueble”, se refieren principalmente a los derechos sobre una parte de la tierra con o sin mejoras y son, por lo mismo, descripciones de carácter legal más que físico o económico, rasgo que se refleja en forma directa en la valuación.”¹

Los derechos que tienen las personas sobre los bienes inmuebles de los que son propietarios les constituyen a su vez obligaciones por la tenencia o posesión de los mismos y es facultad del Estado imponer la contribución por ello, surgiendo así el “impuesto predial”.

De tal manera, se considera que:

¹ DOBNER EBERL K. Sistema y procedimientos de la tasación aplicados al planeamiento de nuevos sistemas catastrales, Ediciones Gobierno del Estado de México, 1972 p. 122.

“En la mayoría de los países del mundo, el impuesto predial es un impuesto ad-valorem sobre los bienes raíces. Sólo en Canadá, Japón y Estados Unidos se aplica un impuesto ad-valorem también a bienes personales. El impuesto ad-valorem es un gravamen sobre el bien mismo, mientras que, para gravar la propiedad mueble, se usan impuestos como el impuesto sobre el valor del patrimonio neto.”²

“Para determinar el impuesto ad-valorem es preciso efectuar la valuación del bien, objeto de este impuesto. La valuación a su vez, es la técnica de analizar las diferentes evidencias de valor y expresarlas en una medida. El impuesto ad-valorem es un porcentaje del valor.”³

De tal manera puedo concluir que el impuesto ad-valorem es un impuesto que recae en el valor del bien mismo objeto del impuesto y que en este caso es el predio o bien raíz por lo cual para determinar ese valor deberá realizarse una valuación del objeto del impuesto es decir del predio, la cual dependerá del criterio utilizado, y arrojará como resultado el valor de dicho inmueble. Por tal motivo, se aduce que existen diferentes criterios de valuación que dependen de ciertas variables que intervienen en su definición y que son determinantes ya que de éstas dependerá el valor que se otorgue al inmueble y que constituyan por tanto el impuesto predial.

Ahora bien, en conjunto, el término “impuesto predial” tiene también varios sinónimos como son: impuesto territorial, contribución inmobiliaria, impuesto sobre bienes inmuebles o impuesto a la propiedad inmueble.

Así mismo, como mencione anteriormente, el catastro es un concepto fuertemente ligado al impuesto predial, ya que generalmente el valor catastral constituye la base gravable del mismo y por tanto es de carácter prioritario determinar porque esa base se encuentra acorde a los principios constitucionales que ya quedaron establecidos como fundamentales en materia de impuestos y que por ello fortalece y legitima el cobro de dicho impuesto. Al respecto señala el artículo 36 del Código Financiero del Distrito Federal lo siguiente:

Artículo 36 CFDF.- “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijen las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”

Es decir, al ser el valor catastral la “base” del impuesto predial, se considera que establece una carga a los particulares y es por tanto de aplicación estricta, de ahí la importancia de desentrañar el tema del catastro ya que en función del mismo, giran muchos aspectos importantes del impuesto predial.

A continuación, establezco lo que para el maestro Dobner Eberl, es el catastro:

“...un conjunto de actividades de índole puramente técnica. En su sentido más usual, el término catastro se refiere a la inscripción oficial de la localización, extensión, tenencia, propiedad y del valor de un inmueble...”⁴, y continúa citando a otro autor llamado Fréchette, quien en su tesis doctoral de la Universidad de Laval en Québec, menciona que el catastro es “un conjunto de registros establecidos metódicamente de los inmuebles de una entidad territorial”⁵, por último concluye diciendo “Así, un

² Ibidem p. 123.

³ Ibidem.

⁴ Ibidem p. 38.

⁵ Ibidem p. 39.

sistema catastral puede definirse como un registro de los inmuebles, incluyendo tierras, mejoras y sus derechos, establecidos metódicamente en toda una entidad.”⁶

En tanto a los orígenes del vocablo catastro, existen varias hipótesis:

- Capistratum.- del latín capitum y registrum que quiere decir registro de parcelas gravables o de capitacionis registrum que indica registro del impuesto gravable a cada persona o a cada parcela.
- Catástico.- de la palabra italiana derivada del vocablo vizantino catastijon-registro, lista cuenta que significa lista de ciudadanos con propiedades gravables.
- Capitaciones registrum.- *“aparece por primera vez en el Codex Teodosiano, alrededor del año de 1640.”⁷*

Pero más allá de cómo se ha concebido este término, la importancia del catastro ha trascendido hasta nuestra época por su relación con el cobro del impuesto predial, ya que ha dejado de ser tan sólo un sistema de recopilación y base de datos para constituir la base del impuesto. Sin embargo a continuación transcribo el siguiente texto donde se aprecian los elementos del catastro por una observación que señalaré posteriormente:

“...el catastro constituye un sistema de recopilación y de información de datos geométricos y estadísticos relacionados con el recurso vital de toda nación: la tierra. Para llevar a cabo el catastro se requiere de dos tipos de elementos: los organizativos y los operativos. Los elementos organizativos comprenden a las personas, quienes diseñan, evalúan y operan la organización; el equipo que permite almacenar y recuperar toda la información; los procedimientos, que hacen posible definir las entradas y salidas de información en forma estandarizada, conjugar la información de diferentes fuentes, proporcionar la información a los usuarios y actualizar la información; finalmente, los usuarios, quienes definen, a través de sus requerimientos, los equipos y procedimientos y suministran información para la actualización de la misma. Por otra parte, los elementos operativos son, a grosso modo, los siguientes: planeamiento y control, recopilación de información, archivo y almacenamiento, procesamiento de datos y utilización y actualización de la información.”⁸

Se pueden ahora vislumbrar respecto a lo anterior, que los levantamientos catastrales tienen para su funcionamiento una parte humana, que es la que va a aplicar los métodos establecidos con ayuda de la tecnología disponible en ese momento y es por lo tanto, la que debe sensibilizarse al momento de ingresar los datos que habrán de ser base en el establecimiento del valor catastral ya que de ellos dependerá el cabal establecimiento del valor del predio lo cual derivará en un correcto cobro del impuesto.

Adicionalmente debo señalar sin entrar a detalle, algunos de los más conocidos métodos que existen para realizar los levantamientos catastrales, considerando que de ellos depende también la correcta aplicación de los criterios de valuación que se destinarán al coste del inmueble. Así bien:

“Los métodos de levantamientos catastrales tienen como objetivo la obtención de los datos numéricos necesarios para la ubicación de los linderos de parcelas y sus mejoras, así como poder precisar las superficies. Levantar una superficie significa mediar, en forma directa o indirecta, el número de distancias y

⁶ Ibidem.

⁷ III JORNADAS TÉCNICAS DEL CATASTRO. Tesorería del Distrito Federal. Dirección de Catastro y Contribuciones a la Propiedad Raíz, Apuntes sobre la historia universal del catastro de Horst Karl Dobner Eberl, junio de 1980. p.2.

⁸ Op.Cit. DOBNER EBERL, p. 50 y 51.

*ángulos necesarios para determinar dicha superficie gráfica o analíticamente. Para ello, existen dos métodos principales: el topográfico y el fotogramétrico. El método topográfico consiste en tomar todas las medidas directamente del objeto a escala 1:1. El método fotogramétrico es aquel en el que las medidas se toman dentro de un modelo fotográfico del objeto a una escala reducida.*⁹

Sólo como un dato adicional mencionaré sin explicar cada uno de ellos, los métodos que comprenden cada uno de los anteriores grupos citados, con el objetivo de precisar que existen y cuales son, pero sin adentrarme en la explicación de cada uno, ya que son cuestiones muy técnicas de ingeniería que no vienen al caso en este estudio más que para tenerlas presentes.

A continuación procederé a enlistar los mencionados métodos:

a) Métodos topográficos:

- a. Plancheta.
- b. Ortogonal.
- c. De alineaciones.
- d. Polar.

b) Métodos fotogramétricos:

- a. Fotogrametría con una sola fotografía.
- b. Estereofotogrametría.

c) Métodos combinados:

- a. Fotografías aéreas amplificadas y medición de frentes.
- b. Fotografías aéreas rectificadas y medición de frentes.
- c. Planos restituidos y medición de frentes.
- d. Planos restituidos, medición de frentes y ajustes de medidas gráficas.
- e. Fotogrametría numérica con medición de frentes.

Ahora se puede pensar que son muchos los métodos para realizar mediciones y que ya sean unos u otros arrojarán el mismo resultado, sin embargo siempre habrá un procedimiento que será el óptimo ya que está derivado de la evolución de la ciencia y la tecnología.

Lo que se busca en un método de levantamiento catastral es la precisión de éste para que pueda cumplir adecuadamente con sus diversas finalidades las cuales son:

“...obtención de un catastro fiscal con fines de recaudación...obtención de un catastro jurídico con fines legales y jurídicos exclusivamente...obtención de un catastro gráfico para fines de planeación, urbanismo y descentralización industrial...obtención de un catastro multifuncionario.”¹⁰

Al respecto, el multicitado autor Karl Dobner Eberl dice:

“Existe una gran diversidad de métodos de levantamientos catastrales, tanto topográficos como fotogramétricos. Un análisis detallado de las necesidades reales en una zona que origina un levantamiento

⁹ Ibidem p. 68.

¹⁰ Ibidem p. 77.

*catastral, así como un análisis objetivo de los métodos de levantamientos factibles, referente al tiempo, costo y precisión, llevarán a la determinación del método óptimo en cada caso.*¹¹

Adicionalmente, agregaré que la valuación es un aspecto igualmente, es como su propio nombre lo dice, el valor que se da al catastro, al levantamiento que se haya realizado, surgiendo así el valor catastral:

“...la valuación en el sentido catastral es la determinación de la base para una indemnización en caso de expropiaciones, la determinación de la base que sirve para fijar un gravamen sobre los bienes raíces sujetos a cooperaciones para obras de servicios, o bien, en el caso más frecuente para la imposición de un impuesto sobre una propiedad inmueble.”¹²

Es por ello trascendente discernir en las clases de valuación ya que también aquí operará el criterio de los valuadores para determinar el valor del inmueble. Así pues, existen dos tipos de avalúo, el individual y el colectivo. Para desarrollar el avalúo individual, el estudioso Dobner Eberl nos menciona un proceso que se desarrolla a través de las siguientes actividades:

- *“Definición del problema valuatorio.*
- *Estudio preliminar.*
- *Elaboración de un programa de datos.*
- *Obtención de datos.*
- *Clasificación de datos.*
- *Empleo de los métodos de valuación.*
 - *el método de mercado (método de comparación o análisis de ventas),*
 - *el método de ingreso (método de capitalización de ingresos netos o ganancias residuales o rentabilidad),*
 - *el método de costo de sustitución*
 - *otros métodos.*
- *Correlación de las indicaciones de valor y valor final.”¹³*

En mi opinión, los métodos cualquiera que sea su proceso, siempre y cuando se hagan de manera individual arrojarán resultados mas fidedignos puesto que tomarán en cuenta todos aquellos aspectos del predio que hacen que su valor aumente o disminuya, sin embargo, existe por varias razones de entre las cuales las más sobresalientes son el volumen del trabajo y la premura del tiempo, otro proceso de avalúo que se realiza de manera colectiva, no obstante, si bien es cierto que éste también representa ventajas que mencionaré a continuación, también lo es que en su lado opuesto tiene contrastes que se deben sopesar para determinar su conveniencia porque:

“El método de valuación colectiva consiste en comparar propiedades de valor conocido con otras propiedades cuyo valor se requiere, aplicando para su cálculo ciertos factores de ajuste debido a las diferencias en las características de los distintos inmuebles.”¹⁴

En el proceso de avalúo colectivo como ya mencione, existen ventajas y desventajas que retomare en el siguiente cuadro:

¹¹ Ibidem p. 79.

¹² Ibidem p. 122.

¹³ Ibidem p. 124 y 125.

¹⁴ Ibidem p. 128.

Ventajas	Desventajas
El costo de la realización de los servicios de avalúo disminuye si se realiza de manera colectiva, lo que representa un menor gasto al erario.	Personal con poca experiencia derivado de los sueldos tan bajos que son provocados a su vez por el poco presupuesto que se otorga a la cuestión de los avalúos.
Se crea una red de información con clasificaciones claramente establecidas, lo que es sumamente importante para poder llevar un mejor control de los predios y para utilizarla también de manera comparable reduciendo la subjetividad.	Tiempo muy limitado derivado de la cantidad de trabajo ya que el número de predios por realizarles el avalúo es superior al personal asignado para dicho trabajo.
El tiempo en que se llevan a cabo los trabajos de avalúo es menor y por tanto el proceso de cobro del impuesto predial empieza a realizarse más prontamente.	Se aplica un mismo criterio a todos los predios, siendo este muy limitado para la gran variedad de circunstancias que se generan en cada uno de ellos.
	Falta de colaboración de los propietarios de los predios para el otorgamiento de la información requerida, derivado del miedo e inseguridad de estos, que creen que si revelan las reales características de sus propiedades estas revelaran un mayor valor que les repercutirá en mas pago del impuesto predial.
	Falta de tratamiento y juicio individual sobre el valor de cada inmueble.

A simple vista y como se puede observar derivado del anterior cuadro parecería que existen mas desventajas que ventajas en un sistema de valuación colectiva, sin embargo yo opino lo contrario, lo que sucede es que el método de valuación colectiva no funciona óptimamente, sólo debe perfeccionarse a través de procesos como el que menciona el estudioso Dobner Eberl.

“El avalúo colectivo es una línea de producción donde se designa personal diferente para ejecutar cada fase del proceso de valuación. Las fases del proceso de valuación son:

- *Elaboración de normas y procedimientos de valuación, incluyendo formularios, manuales e instructivos.*
- *Delimitación de colonias urbanas homogéneas.*
- *Recopilación de factores de influencia en el valor.*
- *Análisis de antecedentes de valores (por los métodos de costo, ingresos y mercado).*
- *Determinación de valores unitarios.*
- *Recopilación de los datos de cada predio.*
- *Cálculo de valores de terreno y de la construcción.*
- *Revisión y control de calidad.”¹⁵*

Por lo tanto, no se puede exigir que todos los avalúos sean individuales por que se llegaría a tal exageración en la que nunca se terminaría de realizar todo el trabajo y el gobierno estaría dejando de percibir mucho dinero durante el proceso de valuación, sin embargo si bien es cierto que considero que el avalúo colectivo es más práctico, también lo es que se debe

¹⁵ Ibidem p. 127.

perfeccionar este sistema para darle una mayor precisión y esto depende mucho del detalle y la buena realización del manual y del método de procedimiento empleado.

De todo lo anterior se aduce que, otro concepto estrechamente ligado a este tema es el de el "valor catastral", (porque en él se mezclan los conceptos de valuación y de catastro para ocurrir a un concepto compuesto), ya que si bien es cierto el catastro es el registro que se realiza de los predios, el valor catastral es la estimación en dinero de este mismo, es decir, el valor catastral será el coste que se otorgue al predio, previo estudio que de él se realice ya sea de manera individual o colectiva (generalmente es de manera colectiva).

Además de las anteriores definiciones, es necesario ahora transcribir las siguientes que están consideradas en el Código Financiero del Distrito Federal en la parte relativa a los Valores Unitarios del Suelo, Construcciones e Instalaciones Especiales y las cuales resultan básicas para comprender el tema en cuestión por tratarse de términos de uso común cuando al impuesto predial se refieren y que permitirán vislumbrar, además, las reformas y adiciones realizadas al mismo:

“TRANSITORIO DEL DECRETO DE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DEL DISTRITO FEDERAL EL 31 DE DICIEMBRE DE 2002.

ARTICULO SEGUNDO.- Para los efectos de emisión de valores unitarios de suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales a que se refiere el artículo 151 del Código Financiero del Distrito Federal, se presentan a continuación las siguientes tablas cuya aplicación se hará conforme a las definiciones y normas que se indican.

DEFINICIONES

- I. **REGIÓN:** Es una circunscripción convencional del territorio del Distrito Federal determinada con fines de control catastral de los inmuebles, representada con los tres primeros dígitos del número de cuenta catastral asignado por la autoridad fiscal.
- II. **MANZANA:** Es una parte de una región que regularmente está delimitada por tres o más calles o límites semejantes, representada por los tres siguientes dígitos del mencionado número de cuenta, la que tiene otros dos que representan el lote, que es el número asignado a cada uno de los inmuebles que integran en conjunto una manzana, y tres dígitos más en el caso de condominios, para identificar a cada una de las localidades de un condominio construido en un lote.
- III. **COLONIA CATASTRAL:** Es una zona de territorio continuo del Distrito Federal, que comprende grupos de manzanas o lotes, la cual tiene asignado un valor unitario de suelo, expresado en pesos por metro cuadrado, en atención a la homogeneidad observable en cuanto a características, exclusividad y valor comercial. Existen tres tipos de colonia catastral: Área de valor, Enclave de valor y Corredor de valor.
 - a. **Colonia Catastral tipo área de valor:** Grupo de manzanas con características similares en infraestructura, equipamiento urbano, tipo de inmuebles y dinámica inmobiliaria.

Cada área está identificada con la letra A, seguida de seis dígitos, correspondiendo los dos primeros a la delegación respectiva, los tres siguientes a un número progresivo y el último a un dígito clasificador de la colonia catastral.

Dicha clasificación es la siguiente:

0. *Colonia catastral que corresponde a áreas periféricas de valor bajo con desarrollo incipiente, con usos del suelo que están iniciando su incorporación al área urbana y con equipamientos y servicios dispersos.*
 1. *Colonia catastral que corresponde a áreas periféricas o intermedias de valor bajo, en proceso de transición o cierta consolidación, con usos del suelo eminentemente habitacionales y con equipamientos y servicios semidispersos y de pequeña escala.*
 2. *Colonia catastral que corresponde a áreas intermedias de valor medio bajo, en proceso de transición o consolidación, con usos del suelo eminentemente habitacionales y/o incipiente mezcla de usos y con equipamientos y servicios semidispersos y de regular escala.*
 3. *Colonia catastral que corresponde a áreas intermedias de valor medio con cierto proceso de transición o en consolidación, con usos del suelo eminentemente habitacionales y/o mezcla de usos y con equipamientos y servicios semiconcentrados y de regular escala.*
 4. *Colonia catastral que corresponde a áreas urbanas, con servicios completos, equipamiento urbano en escala significativa en la zona o zonas cercanas, con usos de suelo habitacional y/o mixtos y nivel socioeconómico de medio a medio alto.*
 5. *Colonia catastral que corresponde a áreas urbanas, con servicios completos, equipamiento urbano en escala significativa en la zona o zonas cercanas, usos de suelo habitacionales y/o mixtos y nivel socioeconómico de medio alto a alto.*
 6. *Colonia catastral que corresponde a áreas urbanas con servicios completos, equipamiento urbano en escala significativa en la zona o zonas cercanas, usos de suelo habitacional y/o mixtos y nivel socioeconómico de alto a muy alto.*
 7. *Colonia catastral que corresponde a áreas urbanas, con servicios completos, equipamiento urbano de pequeña escala significativa, usos de suelo preponderantemente comercial y de servicios y nivel socioeconómico de medio bajo a alto.*
 8. *Colonia catastral que corresponde a áreas urbanas con servicios completos, equipamiento urbano de diversas escalas y con usos de suelo eminentemente industrial.*
 9. *Colonia catastral que corresponde a áreas ubicadas en el suelo de conservación, con usos agrícola, forestal, pecuario, de reserva ecológica y/o explotación minera entre otros, con nulos o escasos servicios y equipamiento urbano distante.*
- b. **Colonia catastral tipo enclave de valor:** *Porción de manzanas o conjunto de lotes de edificaciones de uso habitacional, que cualitativamente se diferencian plenamente del resto de los lotes o manzanas del área en que se ubica en razón de que, no obstante que comparten una infraestructura y equipamiento urbanos generales con las mencionadas áreas, cuentan con características internas que originan que tengan un mayor valor unitario de suelo que el promedio del área, como son la ubicación en áreas perfectamente delimitadas, el acceso restringido a su interior, que cuentan con vigilancia privada, mantenimiento privado de áreas comunes, vialidades internas y alumbrado públicos y/o privados.*

El valor por metro cuadrado de suelo del enclave de valor se encuentra contenido en el presente Código Financiero.

Cada enclave de valor está identificado con la letra E, seguida de dos dígitos que corresponden a la delegación, y una literal progresiva.

Quedan exceptuadas como colonia catastral tipo enclave de valor, los inmuebles donde se ubiquen viviendas de interés social y/o popular.

- c. **Colonia catastral tipo corredor de valor:** *Conjunto de inmuebles que por las características de uso al que se destinan, principalmente no habitacional, (tales como comercial, industrial, servicios,*

oficinas, entre otros, y/o mixtos –incluyendo habitacional–), y cuyo frente o frentes colindan con una vialidad pública del Distrito Federal, independientemente de su acceso o entrada principal, se ha convertido en un corredor de valor con mayor actividad económica y mayor valor comercial del suelo respecto del predominante de la zona. El valor por metro cuadrado de suelo del corredor de valor se encuentra contenido en el presente Código Financiero.

Cada corredor está identificado con la letra C, seguida de dos dígitos, que corresponden a la delegación, y una literal progresiva.

IV. **TIPO:** Corresponde a la clasificación de las construcciones, considerando el uso al que se les dedica y el rango de niveles de la construcción, de acuerdo con lo siguiente:

a. **Uso: Corresponde al aprovechamiento genérico que tiene el inmueble y se clasifica en Habitacional y No habitacional.**

(H) **Habitacional.**- Se refiere a las edificaciones en donde residen individual o colectivamente las personas o familias y comprende todo tipo de vivienda a la que se incluyen los cuartos de servicio, patios, andadores, estacionamientos, cocheras, jaulas de tendido y elementos asociados a ésta. También se incluyen orfanatos, asilos, casas cuna, conventos y similares.

(NH) **No Habitacional.**- Se refiere a todo inmueble que no se ubique en el supuesto anterior y que para efectos de determinar su tipo se divide en:

a) **Construcciones que cuentan con cubiertas o techos (completos o semicompletos).**

L: Hoteles. D: Deportes. C: Comercio. O: Oficinas. S: Salud. Q: Cultura. A: Abasto. I: Industria. K: Comunicaciones. E: Educación.

(L) **Hoteles.**- Se refiere a las edificaciones destinadas a prestar servicio de alojamiento temporal, comprendiendo hoteles, moteles, casas de huéspedes, albergues y similares.

(D) **Deportes.**- Se refiere a aquellas edificaciones e instalaciones en donde se practican ejercicios de acondicionamiento físico y/o se realicen y se presenten todo tipo de espectáculos deportivos, tales como: centros deportivos, clubes, pistas, canchas, gimnasios, balnearios, albercas públicas y privadas, academias de acondicionamiento físico y artes marciales, estadios, autódromos, plazas taurinas, arenas de box y luchas, velódromos, campos de tiro, centros de equitación y lienzos charros, así como instalaciones similares.

(C) **Comercio.**- Se refiere a las edificaciones destinadas a la prestación o contratación de servicios o a la comercialización o intercambio de artículos de consumo y en general cualquier mercadería, tales como : tiendas, panaderías, farmacias, boticas, droguerías, tiendas de auto servicio, tiendas departamentales, centros comerciales, venta de materiales de construcción y electricidad, ferreterías, madererías, vidrierías, venta de materiales y pinturas, renta y venta de artículos, maquinaria, refacciones, llantas, salas de belleza, peluquerías, tintorerías, sastrerías, baños, instalaciones destinadas a la higiene física de las personas, sanitarios públicos, saunas y similares, laboratorios fotográficos, servicios de limpieza y mantenimiento de edificios, servicios de alquiler y en general todo tipo de comercios. También incluye a las edificaciones destinadas al consumo de alimentos y bebidas, entre otros: restaurantes, cafeterías, fondas, cantinas, bares, cervecerías, pulquerías, videobares y centros nocturnos y salas de fiesta, entre otros.

(O) **Oficinas.**- Se refiere a aquellas edificaciones destinadas al desarrollo empresarial, público o privado, tales como: oficinas empresariales, corporativas, de profesionistas, sucursales de banco, casas de cambio, oficinas de gobierno, representaciones exclusivas para ese uso y sus accesorios, instalaciones

destinadas a la seguridad del orden público y privado, agencias funerarias, de inhumaciones, mausoleos y similares, así como despachos médicos de diagnóstico.

(S) Salud.- Se refiere a aquellas edificaciones destinadas a la atención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación de las personas afectadas por enfermedades o accidentes, tales como: unidades médicas, clínicas, hospitales, sanatorios, maternidades, laboratorios clínicos y radiológicos, consultorios, centros de tratamiento de enfermedades crónicas y similares.

(Q) Cultura.- Se refiere a las edificaciones o instalaciones destinadas al desarrollo de actividades culturales, tales como: salas de lectura, hemerotecas y archivos, galerías de arte, museos, centros de exposición, planetarios, observatorios, teatros, auditorios, cines, salas de conciertos, cinescópicas, centros de convenciones, casas de cultura, academias de danza, música, pintura y similares. Así como, las edificaciones destinadas a las actividades de culto religioso, comprende templos, capillas, iglesias, sinagogas, mezquitas y similares.

(E) Educación.- Se refiere a las edificaciones e instalaciones destinadas al desarrollo de actividades de enseñanza: guarderías, jardines de niños, básica, media, escuelas técnicas, superior, postgrado, especial y de enseñanza e investigación, especializadas y similares.

(A) Abasto.- Se refiere a las edificaciones e instalaciones públicas y privadas destinadas al almacenamiento tales como: centros de acopio y transferencia de productos perecederos y no perecederos, bodegas, silos, tolvas, almacén de granos, de huevo, de lácteos, de abarrotes, centrales y módulos de abasto, rastros, frigoríficos, obradores, mercados e instalaciones similares.

(I) Industria.- Se refiere a cualquier instalación o edificación destinada a ser fábrica o taller, relacionada con la industria extractiva, manufacturera y de transformación, de ensamble, de bebidas, de alimentos, agrícola, pecuaria, forestal, textil, del calzado, siderúrgica, metalmeccánica, automotriz, química, televisiva, cinematográfica, electrónica y similares. También incluye las instalaciones para el almacenamiento de maquinaria, materias primas y productos procesados, así como aquellas destinadas al alojamiento de equipos e instalaciones relacionadas con los sistemas de agua potable, drenaje, energía eléctrica, servicios de limpieza, disposición de desechos sólidos y similares. Comprende también a aquellas destinadas al almacenamiento o suministro de combustible para vehículos o para uso doméstico e industrial, tales como: gasolineras e inmuebles de depósito y venta de gas líquido y combustibles. Asimismo, se incluyen las edificaciones e instalaciones destinadas a prestar servicios de reparación y conservación de bienes muebles y herramientas, tales como: talleres de reparación, lubricación, alineación y balanceo de vehículos, maquinaria, lavadoras, refrigeradores, bicicletas, de equipo eléctrico, vulcanizadoras, carpinterías, talleres de reparación de muebles y similares.

(K) Comunicaciones.- Se refiere a las edificaciones o instalaciones destinadas a transmitir o difundir información, hacia o entre las personas, incluye las edificaciones o instalaciones destinadas al traslado de personas y bienes, así como a los espacios reservados para el resguardo y servicio de vehículos y similares, tales como: correos, telégrafos, teléfonos, estaciones de radio, televisión, y similares, terminales de autobuses urbanos, taxis, peseros, terminales y estaciones de autobuses foráneos y de carga, estacionamientos cubiertos, ya sean públicos o privados, encierros e instalaciones de mantenimiento de vehículos, terminales aéreas, helipuertos, estaciones de ferrocarril, embarcaderos, muelles y demás edificios destinados a la actividad del transporte.

a).2.- Construcciones que no poseen cubiertas o techos, en uso no habitacional.

PE: Estacionamientos, patios y plazuelas. PC: Canchas deportivas. J: Jardines, P: Panteones. Se refieren a construcciones habilitadas directamente sobre el terreno y que conforman pavimentos o áreas verdes para los usos señalados.

- b. **Rango de Niveles:** Corresponde al número de plantas cubiertas y descubiertas de la construcción a partir del nivel utilizable o edificado en el predio en que se ubique.

En los casos que en una cuenta catastral se encuentren varios cuerpos de edificios claramente separados, el valor total de la construcción se obtendrá de la suma del valor de cada uno de ellos, los cuales se calcularán en forma independiente.

Cuando el nivel más alto de un edificio tenga un porcentaje de construcción menor al 20% de la planta cubierta anterior, el rango de nivel del inmueble se determinará sin tomar en cuenta este último nivel:

El rango de nivel se considerará conforme a la siguiente clasificación:

CLAVE	DESCRIPCIÓN
01	Superficies construidas descubiertas.
02	De 1 a 2 niveles o bien, si no existe una clara distinción de ellos y la construcción tenga una altura hasta de 6.00 metros.
05	De 3 a 5 niveles o bien, si no existe una clara distinción de ellos y la construcción tenga una altura de 6.01 a 15.00 metros.
10	De 6 a 10 niveles.
15	De 11 a 15 niveles.
20	De 16 a 20 niveles.
99	De 21 a más niveles.
RU Rango Unico	Se aplica a edificaciones sin una clara distinción de niveles tales como naves industriales, bodegas galerones, centros comerciales, restaurantes y estructuras semejantes que excedan una altura de 15.00 metros.

- V. **CLASE:** Es el grupo al que pertenece una construcción de acuerdo con las características propias de sus espacios, servicios, estructura y acabados, la cual tiene asignado un valor unitario de construcción.

Para determinar la clase de construcción a que pertenece una edificación, se procederá conforme a lo siguiente:

En primer término se debe considerar el uso genérico del inmueble, identificándolo como Habitacional o No Habitacional; posteriormente se ubica de manera específica en la "Matriz de Características" para determinar clases que aplica para el uso de que se trate.

Selección de elementos en la matriz de características.

Cada "Matriz de Características" se compone de apartados en los cuales se consideran distintos elementos de construcción. Por lo que se deberá seleccionar un solo elemento de los siete que componen cada columna, y así sucesivamente, para cada columna que integra esta matriz.

Determinación de puntos y clase en la matriz de puntos.

Se deberá identificar los puntos que corresponden a cada elemento seleccionado en la matriz de características.

Hecho lo anterior, los puntos se anotarán en el renglón denominado “Puntos Elegidos”, y se deberán sumar los puntos de este renglón, ubicando el resultado en el cuadro “Total de Puntos”.

Finalmente, el total de puntos se ubicará dentro de algún rango de la “Tabla de Puntos”, determinándose de esa manera la clase a la cual pertenece la construcción del inmueble.

a. HABITACIONAL

En el caso de que el uso genérico del inmueble sea habitacional, se identifican las características de la construcción en la “Matriz de Características” para determinar clases de construcción de Uso: Habitacional y se utilizan los puntos aplicables en la “Matriz de Puntos” para determinar clases de construcción de Uso: Habitacional, conforme al procedimiento señalado en esta fracción.

Para la vivienda multifamiliar, la superficie de construcción que se debe considerar como referencia para determinar la clase, es la que resulte de dividir la superficie total, incluyendo las áreas de uso común, entre el número de unidades familiares. No se consideran en este caso los inmuebles sujetos a régimen condominal.

MATRIZ DE CARACTERÍSTICAS PARA
DETERMINAR CLASES DE
CONSTRUCCIONES DE USO:
HABITACIONAL

ANEXO 1

MATRIZ DE PUNTOS PARA
DETERMINAR CLASES DE
CONSTRUCCIONES DE USO:
HABITACIONAL

ANEXO 1-A

b. NO HABITACIONAL.

Cuando un inmueble construido originalmente para uso habitacional se destine a Oficina, Hotel, Comercio, Salud, Educación y/o Comunicaciones, se identifican las características de la construcción en la “Matriz de Características” para determinar clases de construcción de Uso: No Habitacional /Casa habitación adoptada para oficina, hotel, comercio, salud, educación y/o comunicaciones) conforme al procedimiento señalado en esta fracción.

MATRIZ DE CARACTERÍSTICAS PARA
DETERMINAR CLASES DE
CONSTRUCCIONES DE USO:
NO HABITACIONAL
(CASA HABITACIÓN ADAPTADA PARA OFICINA,
HOTEL, COMERCIO, SALUD, EDUCACIÓN Y/O
COMUNICACIONES)

ANEXO 2

MATRIZ DE PUNTOS PARA
DETERMINAR CLASES DE
CONSTRUCCIONES DE USO:
NO HABITACIONAL
(CASA HABITACIÓN ADAPTADA PARA OFICINA,
HOTEL, COMERCIO, SALUD, EDUCACIÓN Y/O
COMUNICACIONES)

ANEXO 2-A

Cuando el uso del inmueble sea No Habitacional y se trate de construcciones cuyo uso coincide con el propósito original para el que fue construido, tratándose de Oficina, Hotel, Comercio, Salud, Educación y/o Comunicaciones, para la determinación de la clase se aplica la “Matriz de Características” para determinar clases de construcción de Uso: No habitacional (Oficina, Hotel, Comercio, Salud, Educación y/o Comunicaciones), conforme al procedimiento señalado en esta fracción.

MATRIZ DE CARACTERÍSTICAS PARA
DETERMINAR CLASES DE
CONSTRUCCIONES DE USO:
NO HABITACIONAL
(OFICINAS, HOTELES, COMERCIO, SALUD,
EDUCACIÓN Y/O COMUNICACIONES)

ANEXO 3

MATRIZ DE PUNTOS PARA
DETERMINAR CLASES DE
CONSTRUCCIONES DE USO:
NO HABITACIONAL
(OFICINAS, HOTELES, COMERCIO, SALUD,
EDUCACIÓN Y/O COMUNICACIONES)

ANEXO 3-A

Cuando el uso del inmueble sea No Habitacional y se trate de construcciones cuyo uso coincide con el propósito original para el que fue construido, tratándose de Industria, Abasto y/o Cultura se identifican las características de la construcción en la “Matriz de Características” para determinar clases de construcción de Uso: No Habitacional (Industria, Abasto y/o Cultura) conforme al procedimiento señalado en esta fracción.

MATRIZ DE CARACTERÍSTICAS PARA
DETERMINAR CLASES DE
CONSTRUCCIONES DE USO:
NO HABITACIONAL
(INDUSTRIA, ABASTO Y/O CULTURA)

ANEXO 4

MATRIZ DE PUNTOS PARA
DETERMINAR CLASES DE
CONSTRUCCIONES DE USO:
NO HABITACIONAL
(INDUSTRIA, ABASTO Y/O CULTURA)

ANEXO 4-A

Cuando el uso del inmueble sea No Habitacional y se trate de construcciones cuyo uso coincide con el propósito original para el que fue construido, tratándose de Deportes, para la determinación de la clase se aplica la “Matriz de Características” para determinar clases de construcción de Uso: No Habitacional (Deportes) conforme al procedimiento señalado en esta fracción.

MATRIZ DE CARACTERÍSTICAS PARA
DETERMINAR CLASES DE
CONSTRUCCIONES DE USO:
NO HABITACIONAL
(DEPORTES)

ANEXO 5

MATRIZ DE PUNTOSS PARA
DETERMINAR CLASES DE
CONSTRUCCIONES DE USO:
NO HABITACIONAL
(DEPORTES)

ANEXO 5-A

Para los efectos de la determinación de las clases de construcción y la aplicación de las Matrices de Características y Puntos para determinar Clases de Construcción señaladas en este artículo, se entenderá por:

ESPACIOS:

Sala: Es el cuarto de estar en una casa o vivienda.

Comedor: Es un cuarto de la vivienda destinado para ingerir alimentos.

Cocina: Cuarto de la vivienda utilizado para cocinar o calentar los alimentos con o sin muebles tipo cocina integral.

Recámara: Es el cuarto de la vivienda destinado a dormir y al descanso de sus habitantes.

Cuarto de servicio: Es un cuarto adicional de la vivienda generalmente aislado del resto de la casa, que se ocupa para el alojamiento del servicio doméstico.

Cuarto de lavado y planchado: Es un cuarto adicional de la vivienda destinado para el alojamiento de bienes muebles destinados a la limpieza y conservación de las prendas de vestir.

Estudio: Es un cuarto adicional de la vivienda destinado al esparcimiento y/o desarrollo de actividades académicas, como son una biblioteca o cuarto de T.V.

Gimnasio: Cuarto adicional de la vivienda para realizar ejercicios gimnásticos o deportivos.

Cajones de estacionamiento: Son los espacios asignados para el resguardo de vehículos.

Espacios adicionales: Consiste en espacios tales como salón de juegos, salas de proyección, bar, cava y salón de fiestas.

Unidad Familiar: Espacio de vivienda destinado al uso de un individuo, pareja o familia.

*Vivienda Familiar: Conjunto de unidades familiares, incluyendo áreas de uso común.
Ejemplo: vecindades.*

SERVICIOS:

Retrete: Mueble sanitario, generalmente de uso común, destinado para el desalojo de los desechos humanos.

Lavabo: Pila con grifos y desagüe donde las personas se lavan sobre todo la cara, las manos y los dientes.

Baño: Habitación destinada al aseo corporal, consiste en w.c., lavabo y regadera.

Muebles tipo "A": Habitación destinada al aseo corporal consistente en w.c., lavabo y regadera cuyo valor es no mayor a 2,000 pesos.

Muebles tipo "B": Habitación destinada al aseo corporal consistente en w.c., lavabo y regadera cuyo valor es de 2,001 pesos a 2,500 pesos.

Muebles tipo "C": Habitación destinada al aseo corporal consistente en w.c., lavabo y regadera cuyo valor es de 2,501 pesos a 3,000 pesos.

Muebles tipo "D": Habitación destinada al aseo corporal consistente en w.c., lavabo y regadera cuyo valor es de 3,001 pesos a 3,500 pesos.

Muebles tipo "E": Habitación destinada al aseo corporal consistente en w.c., lavabo y regadera cuyo valor es de 3,501 pesos a 4,000 pesos. Puede contar con jacuzzi o sauna.

Muebles tipo "F": Habitación destinada al aseo corporal consistente en w.c., lavabo y regadera cuyo valor es mayor a 4,000 pesos. Puede contar con jacuzzi o sauna.

Muebles tipo "G": Se tomará como referencia el w.c., cuyo valor es no mayor a 3,250 pesos.

Muebles tipo "H": Se tomará como referencia el w.c., cuyo valor de 3,251 pesos a 7,400 pesos.

Muebles tipo "I": Se tomará como referencia el w.c., cuyo valor de 7,401 pesos a 9,100 pesos.

Muebles tipo "J": Se tomará como referencia el w.c., cuyo valor de 9,101 pesos a 10,281 pesos.

Muebles tipo "K": Se tomará como referencia el w.c., cuyo valor de 10.282 pesos a 14,600 pesos.

Muebles tipo "L": Se tomará como referencia el w.c., cuyo valor es mayor a 14,600 pesos.

ESTRUCTURA:

Losa reticular: Losa que tiene forma de redcilla o red.

Losa aligerada: Losa de concreto armado de poco espesor y alta resistencia.

Entrepisos: Losas intermedias.

Columna: Soporte cilíndrico o rectangular para sostener entrepisos y/o techumbres.

Mampostería: Sistema constructivo realizado con piedras desiguales, ajustadas y unidas con mortero de cal y arena.

Tabique: Masa de arcilla cocida de tamaño y grosor variable. Cuando es delgado se denomina ladrillo, cuando es grueso, tabique.

Adobe: Ladrillo o tabique de barro sin cocer, secado al sol.

Cubierta: Losa superior y exterior de una construcción.

Viga: Madero largo y grueso que sirve para formar los techos en los edificios y asegurar las construcciones.

Volados: Techo que en su longitud solo tiene apoyo es uno de sus lados o costados.

Claros: Espacio que existe entre elementos verticales de carga (muros o columnas).

Claros Largo: Distancia transversal a los ejes de carga entre 2 puntos de apoyo.

Cemento: Mezcla de arcilla molida y materiales calcáreos en polvo que, en contacto con el agua, se solidifica y endurece. Se utiliza como adherente y aglutinante en la construcción.

Concreto armado: Masa compacta, formada con grava, arena, agua y cemento, reforzada con acero o tela metálica.

Acero: Aleación de hierro y carbono, en diferentes proporciones, que adhiere con el temple gran dureza y elasticidad.

Elementos prefabricados: Estructuras o elementos de acero y concreto previamente armados o colocados.

Graderías: Asiento colectivo a manera de escalón corrido en teatros y estadios.

ACABADOS:

Acabado: Perfeccionamiento final de una obra.

Yeso: Sulfato de calcio hidratado, compacto o terroso, generalmente blanco, que tiene la propiedad de endurecerse rápidamente cuando se amasa con agua, y se emplea en la construcción y en la escultura.

Pisos: Referido a los materiales de construcción empleado en el terminado o calidad de las áreas para circulación de los habitantes.

Pasta: Masa moldeable hecha con cualquier material para decorar muros.

Alfombra: Tejido de lana o de otras materias con que se cubre el piso de las habitaciones y escaleras, como adorno o para evitar el frío.

Alfombra tipo "A": Hasta 94 pesos el m²

Alfombra tipo "B": Cuyo valor es de 94 pesos a 130 pesos el m²

Alfombra tipo "C": Cuyo valor es de 131 pesos a 150 pesos el m²

Alfombra tipo "D": Cuyo valor es de 151 pesos a 170 pesos el m²

Alfombra tipo "E": Cuyo valor es de 171 pesos a 180 pesos el m²

Alfombra tipo "F": Cuyo valor es mayor de 180 pesos el m²

Alfombra tipo "G": Hasta 75 pesos el m²

Alfombra tipo "H": Cuyo valor es de 76 pesos a 135 pesos el m²

Alfombra tipo "I": Cuyo valor es de 136 pesos a 207 pesos el m²

Alfombra tipo "J": Cuyo valor es de 208 pesos a 302 pesos el m²

Alfombra tipo "K": Cuyo valor es de 303 pesos a 400 pesos el m²

Alfombra tipo "L": Cuyo valor es de mayor de 400 pesos el m²

Aplanado: Recubrimiento de las construcciones para el que se utilizan, básicamente como materiales una mezcla de cal y arena, sirve para proteger las superficies.

Firme: Capa sólida de terreno sobre la que se pueden poner los cimientos de una construcción.

Firme de concreto simple: Capa sólida de concreto.

Firme de concreto simple pulido: Capa sólida de concreto pulido.

Precolado de concreto: Piezas de concreto previamente armado.

Linoleum: Papel plastificado para cubrir pisos presentado en rollos para su colocación.

Mosaico: Técnica artística de decoración que se forma pegando sobre un fondo de cemento pequeñas piezas de piedra, vidrio o cerámica de diversos colores y diseños.

Terrazo: Pavimento formado por trozos de mármol aglomerados con cemento y superficie pulida.

Pulido: Alisar o dar tersura y muestre a una cosa.

Parqué (parquet): Pavimento para suelos de interior, formado por listones muy pequeños de madera dispuestos en formas geométricas.

Loseta: Pieza pequeña, generalmente de cerámica que se pone en las paredes o en el suelo.

Azulejo: Ladrillo pequeño vidriado, de diferentes colores, que se usa para cubrir suelos, paredes o en la decoración. Existen dos tipos: el industrializado o hecho a máquina y el de corado a mano que se le considera de valor mayor.

Perfil: Reborde o contorno de cualquier pieza.

Aluminio: Metal de color y brillo similares a los de la plata, ligero, maleable y buen conductor del calor y la electricidad.

Esmalte: Laca cosmética que cubre y protege diversos materiales (por ejemplo: madera y aluminio).

Cancel: Armazón vertical de madera, hierro u otro material, que divide espacios en un cuarto de baño.

Placa: Plancha o película de metal u otra materia, en general rígida que cubre una superficie.

Cristal: Material cristalino y traslúcido.

Cristal Acústico: Cristal con aislante de ondas sonoras.

Cristal Térmico: Cristal que conserva la temperatura.

Lámina: Plancha delgada de metal u otro material, porción de cualquier materia extendida en superficie y de poco grosor.

Fachada: Aspecto exterior de la construcción.

Piso: Pavimento natural o artificial de habitaciones, calles y caminos.

Pavimento: Superficie que se hace para que el piso este sólido y llano.

Llano: Superficie sin altos ni bajos.

Sólido: Macizo, denso y fuerte.

Pintura: Color preparado con fines cosméticos en acabados.

Recubrimientos tipo estuco: Pasta de cal, yeso y agua de acabado terso y fino. Se aplica como revestimiento o en relieves ornamentales.

Ventana: Abertura hecha por lo general de la parte media a la parte superior de una pared para dar luz y ventilación compuesta por un armazón y cristales con que se cierra esa abertura.

Aglomerado: Material que consiste en planchas compuestas por trozos de madera prensador y endurecidos.

Mármol: Roca compuesta sobre todo de calcita, muy abundante en la naturaleza y utilizada en la construcción.

Maderas Finas: Fresno, Robre, Cedro, Bambú.”¹⁶

No resulta ociosa la anterior transcripción textual de estos conceptos, puesto que la lectura de ellos, enriquece nuestro vocabulario y comprensión de términos empleados en el presente tópico, además porque también se observaron las tablas para los efectos de la determinación de las clases de construcción y la aplicación de las Matrices de Características y Puntos para determinar Clases de Construcción señaladas en el Código Financiero, las cuales debo señalar han variado en cuanto a su definición y manera de determinación.

Efectivamente, todos estos conceptos están encaminados a un mismo fin, como lo señala el mismo artículo segundo del transitorio del decreto de reforma, y ese es el de establecer las bases y criterios a los que han de sujetarse aquellas personas que realicen el avalúo de su inmueble, es decir, los peritos expertos fijarán, basándose en las anteriores definiciones y en las tablas anexas a éstas, el valor unitario por metro cuadrado que corresponda al suelo, la construcción o la instalación especial que estén evaluando y en base a este valor unitario el contribuyente determinará el monto del impuesto predial a pagar aplicando a la base (valor catastral resultado de la aplicación del valor unitario por metro cuadrado a las dimensiones del

¹⁶ CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL 2006. ISEF, México, 2006.

predio y construcción) las tarifas previamente establecidas para dicho efecto, o bien si el contribuyente prefiere realizar su propia propuesta de pago por considerar que su terreno tiene un valor diferente al propuesto por la autoridad, puede hacerlo, pero esa determinación deberá cubrir ciertos requisitos que avalen que es correcta esa valuación.

Sin embargo, esto se apreciará mejor en el punto que dedicaré al estudio de la base del impuesto predial mas adelante.

Por último, respecto a los anteriores conceptos se puede observar que existen varias reformas, cambios a las anteriores definiciones establecidas por el Código ya que actualmente se definen los espacios, servicios, estructura y acabados de las viviendas, cuando anteriormente se clasificaban las viviendas en precarias, medias, de lujo, etc, lo cual ha sido revolucionado a través de un novedoso sistema de matrices de características donde se van sumando puntos, asimismo, adicionalmente agrego que la nueva reforma “enclave de valor”, como está considerada en éstas definiciones, es un tipo de colonia catastral junto a las de tipo área de valor, tipo corredor de valor y ahora tipo enclave de valor, a la cual me referiré específicamente más adelante.

4.2 ANTECEDENTES.

4.2.1 ORIGEN.

En el presente apartado se abordará el tema de la historia del impuesto predial, pero más que éste como tal, del suelo, de la tierra y del sentido que han tenido a través del tiempo, desde la época prehispánica hasta el tratamiento que tienen en nuestra legislación actual, para ello será necesario abordar temas interrelacionados como lo son el catastro y otros. En este sentido se apunta lo siguiente:

“El suelo constituye, junto con la población, el recurso fundamental de cualquier ciudad. Por ello, no resulta extraño que desde la antigüedad se haya tratado de estudiarlo y de realizar las actividades conducentes a su clasificación, a su registro y al establecimiento de impuestos ligados a su propiedad. En la Ciudad de México, estos intentos se inician desde la época prehispánica y se continúan a lo largo de toda su historia hasta nuestros días.”¹⁷

Efectivamente, este autor acierta en la importancia que con sus palabras otorga al “suelo” como elemento importantísimo no sólo de la ciudad, sino de las naciones, sin embargo, por el momento no retomaré la historia universal de este concepto y de aquellos que giran alrededor de él, me abocaré por tanto a nuestro país, México y a la evolución de ésta figura en el mismo.

Por tanto, en la época prehispánica, entre los Acolhuas, Netzahualcóyotl dividió las tierras según el destino que estas tuvieran, en la forma siguiente:

- I. *“Tlatocalli o Tlatocamilli: que eran las tierras o sementeras del Señor cuyos productos se destinaban al sostenimiento de la casa real y a algunos gastos oficiales.*
- II. *Tecpantlalli: eran tierras dadas en usufructo sin más obligación que dar pájaros y flores en señal de homenaje, reparar los palacios y jardines reales y concurrir, a la corte. Estas tierras eran transmisibles de padres a hijos; esto es, eran hereditarias; pero extinguiéndose la línea directa volvían al rey.*

¹⁷ DOBNER EBERL Horst Kart. Catastro. Instituto Mexicano de Estudios del Comportamiento A.C., Editorial Concepto, S.A., México, 1979, p. 25.

- III. *Pillalli*: eran tierras adquiridas por dádivas del rey, en recompensa de servicios. Sus poseedores tenían la propiedad absoluta; la transmitían a sus hijos y podían venderlas, pero no a los plebeyos.
- IV. *Tecpillalli*: eran las tierras transmitidas por herencia, desde los primeros pobladores, que las apropiaron al establecerse en el país.
- V. *Yahotlalli* (tierras de la guerra): obtenidas por derecho de conquista, que se repartían entre los reyes y señores quienes las daban a los guerreros en pago de sus hazañas, con obligación de dar en pago, como renta, una parte de los productos.
- VI. *Teopantlalli*: tierras de los templos, cuyos productos se dedicaban al sostenimiento del culto, de los sacerdotes y de los templos.
- VII. *Mitlachimalli* o *Cacalomilli*: tierras de la guerra destinada a obtener los productos necesarios para hacerla cuando llegara el caso.¹⁸

Adicionalmente, existían otras figuras, también relacionadas, pero éstas eran de propiedad comunal, a saber:

“Los pueblos tenían otra especie de propiedad comunal y era la siguiente:

- A. *Altepetlalli*: tierras del pueblo que se labraban en común aplicándose sus productos al pago del tributo y a los gastos municipales.
- B. *Calpulalli*: tierra de los barrios o *Calpulli* en que estaban divididos los pueblos, administrados por un jefe quien, asociado a los más ancianos, llevaba un registro general de los vecinos. Se dividían en lotes, aplicando uno a cada familia de los vecinos para que los disfrutaran en usufructo, siendo transmisibles tan sólo de padres a hijos, pero si dejaban de trabajar por dos años o se extinguía la familia, volvía la propiedad al *Calpulli*, para darla a otro vecino.¹⁹

Por otra parte, comenta el mismo autor, el estudioso Horst Dobner, que tras la fundación de México-Tenochtitlan en el año de 1325, los aztecas fueron conquistando impetuosamente gran cantidad de pueblos y territorios, estableciendo diversos tributos con los cuales iniciaron la concentración de su riqueza, él señala textualmente:

“...durante la época de auge, antes de la llegada de los españoles, la ciudad cuenta con un aparato administrativo fiscal integrado, entre otros, por un *Chihuacóhuatl*, similar a un ministro de Hacienda, y un *Hueycalpique*, equivalente a un tesorero general, del cual dependen numerosos recaudadores.²⁰

Sin embargo, la historia de México sufrió un terrible vuelco tras la llegada de los españoles y su estrepitosa conquista de la gran Tenochtitlan, ya que terminan abruptamente no sólo con la cultura azteca, sino con todas aquellas que florecieron a su alrededor, implantando un nuevo sistema político, social, cultural, religioso y por supuesto hacendario. Así pues, comienza a llevarse a cabo un nuevo acomodo de las tierras, estableciéndose nuevas reglas del juego, así:

“Apenas concluida la Conquista, Hernán Cortés encarga el primer plano de la Ciudad a Alonso García Bravo, quien es auxiliado por Bernardino Vázquez Tapia y por dos aztecas. Este primer plano es conocido como la *Traza de Cortés*. La ciudad tiene en ese momento una población de 30,000 habitantes, según informa Cortés a Carlos V en 1524. Ese mismo año, el Cabildo dispone y pregona en la plaza de la ciudad

¹⁸ Ibidem p. 97 y 98.

¹⁹ Ibidem p. 98.

²⁰ Ibidem p. 25.

“que todas las personas que tienen solares en ellas, los cerquen e alimpien si no los pudieran labrar de aquí al día de Navidad primera que viene, con apercibimiento, que el término pasado, sin más esperar ni prorrogar término alguno, le serán quitados y los dará, a personas que los cerquen e labren en ellos, porque esta Ciudad se pueble o sea más noblecita.”²¹

Como se observa, según lo descrito en el párrafo anterior, hubo un reacomodo y nueva repartición de las tierras y se implantaron a su vez, nuevas reglas de acción con respecto a la tenencia de las mismas, ya que si alguien no se ocupaba de su parcela, se la quitaban y se la daban a alguien que si lo hiciera. Hasta este momento, la influencia europea no se limitaba tan sólo a un aspecto social y religioso, se trataba de crear una nueva ciudad al estilo español y el mestizaje lo fue permitiendo al surgir una nueva raza creada de la combinación de la sangre española con la indígena y que fue dominada por el reino español.

Como es de esperarse, el nuevo pueblo fue evolucionando como ya señalé, bajo la influencia española, sin embargo, estando situado a tan larga distancia de aquel reino, existieron situaciones que salieron de las manos de los conquistadores y peculiaridades que dadas las circunstancias de la conquista derivaron en figuras especiales implantadas en una incipiente sociedad como lo era la población habitante de la Nueva España.

De tal manera que en la época del Virreinato surgieron nuevos impuestos relacionados con el suelo, como a continuación se esboza:

“Durante el Virreinato se establecen varios impuestos relacionados con el suelo. Sí, encontramos que en 1548 se cobran veinte pesos a cada solar para empedrado. Al principio del siglo XVII, cuando la Ciudad ya tiene 8 Km.2, Don Manuel de la Concha produce los primeros avalúos, estableciéndose que la Ciudad tiene un valor de veinte millones de pesos. En 1628, Don Juan Gómez de Trasmote levanta el segundo plano de la ciudad. Hacia el final del Virreinato, la Ciudad, de 170,000 habitantes alcanza fama mundial por sus edificios y es conocida como la “Ciudad de los Palacios”.²²

Otra época importante de la historia de nuestro país, ocurre durante la Independencia de México de la Corona Española, ya que es un parte aguas en el sistema político, hacendario y en general social de ésta nación.

“Una vez lograda la Independencia, se decreta el 18 de noviembre de 1824 que la Ciudad de México será la residencia de los Poderes de la Federación. Se crea el Distrito Federal como un círculo de dos leguas de radio cuyo centro es la Plaza Mayor. Hacia 1830 se inician los primeros avalúos periciales del México Independiente, y se asigna un valor de 100 reales la va cuadrada en la calle de Plateros, hoy Francisco y Madero.”²³

Sin embargo, es durante el período constitucionalista de México, cuando comienza a aterrizar la idea en si del impuesto predial:

“...la Constitución de 1857 señala en la fracción II del artículo 131: “Es obligación de todo mexicano, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado o Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”²⁴

²¹ Ibidem p. 25, 26.

²² Ibidem p. 26.

²³ Ibidem p. 26.

²⁴ Ibidem p. 26, 27.

Por fin, en 1917, se expidió la Ley de Hacienda del Gobierno del Distrito Federal, la cual contiene además de otras contribuciones, el impuesto predial, sin embargo, antes de ello, y para profundizar un poco en el tema, cabe señalar que existieron otras leyes que contemplaron estas contribuciones como se verá a continuación.

En el siguiente texto se aprecia la relación de la recaudación de las contribuciones por la propiedad inmueble en México y como tuvieron que comenzar a realizarse por vez primera avalúos a las casas que pagarían dicho impuesto.

“Por primera vez el 3 de junio de 1836 se expidió la ley que estableció una contribución de 2 al millar al año sobre el valor de las fincas urbanas de la Ciudad de México. Para llevar a práctica esta ley que establecía que el pago debía de hacerse por semestres vencidos, con una pena de uno al millar por cada 15 días de retardo en el pago pero sin que esa pena pudiera pasar de 4 al millar, se estableció una oficina recaudadora, la que desde luego nombró peritos que practicaran el avalúo de todas las casas que debían pagar impuestos. Los avalúos se iniciaron el 1º de octubre de 1836...”²⁵

Además, casi cien años más tarde, se estableció una nueva ley para gravar la propiedad raíz, rústica y urbana, la cual pretendía reorganizar la situación fiscal que se complicaba por la diversidad de leyes que existían en ese entonces, es decir, buscaba homologarlas.

“...al fusionarse los ayuntamientos con el Gobierno del Distrito Federal determinó una situación fiscal heterogénea y difícil debido a la diversidad de leyes que estaban en vigor por lo que fue necesario formular una nueva ley que comenzó a regir el 1º de enero de 1930, cuyo capítulo II se refería a los impuestos sobre la propiedad raíz, rústica, y urbana; esta ley fijó el tipo de 12 por ciento sobre rentas mensuales aumentando un 0.7 por ciento que aritméticamente es la proporción que corresponde a las cuotas que se pagaban por pavimentos y limpia y que desaparecieron en la Ley de Hacienda en 1929.”²⁶

Posteriormente, surgió la Ley Predial de 1933 donde se estableció el Sistema de Nomenclatura que contenía la definición de los predios por el conjunto de tres cifras, a saber:

1. Sección o región.
2. Manzana.
3. Predio.

Además de la breve reseña que he dado en renglones anteriores de la legislación en materia predial, es necesario retomar también un poco de la historia de otros puntos de suma importancia para este impuesto y, por tanto, para el desarrollo de este capítulo, me refiero al término de “catastro” y al de “avalúo”, ya que son parte integral del mismo y por ello, corresponde ahora en la parte de historia de este apartado mencionar un tanto de la evolución de estos conceptos, pero abocándome solamente por cuestiones prácticas a nuestro estudio de su surgimiento en México. Iré entrelazando ambos términos puesto que son prácticamente inseparables. Así bien:

“Relacionando las proporciones de los predios se formó el “lote tipo” que relaciona el valor de la tierra de cada predio de acuerdo con procedimientos y tablas uniformes que determinan los incrementos y castigos que corresponden de acuerdo con su ubicación, forma y dimensiones. La determinación de las unidades tipo de las construcciones se hizo clasificándolas por tipos según sus materiales, calidad de mano de obra y productividad media. El sistema seguido es el mismo que se usa hasta esta fecha, con levantamientos individuales de manzanas divididas en los predios que las forman con detalle de las

²⁵ Ibidem p. 115.

²⁶ Ibidem p. 118 y 119.

*construcciones que las ocupan, asigna números de cuenta por división de predios y fija las bases de imposición sobre las que deben tributar todos los predios del Distrito Federal, basándose en los avalúos catastrales, manifestaciones de arrendamiento, avisos de traslado de dominio, etc.; y calcular el impuesto señalando los plazos para el pago y formular las notificaciones; llevando un riguroso registro de valores comerciales y catastrales para las propiedades rústicas desde el año de 1891 hasta esta fecha.*²⁷

Lo cierto es que hasta ésta fecha ya se ha evolucionado en cuanto a los lineamientos a seguir para realizar un avalúo pues se han introducido nuevas tablas de puntaje para determinar el valor de los mismos, así también, los sistemas para realizar levantamientos catastrales han evolucionado al tiempo que lo ha hecho la tecnología y la ciencia, sin embargo la esencia ha tratado de ir en el mismo sentido, determinar el valor del inmueble para establecer la base del impuesto predial. Continuando con lo anterior, se observa lo siguiente:

*“A pesar de todos sus antecedentes, no fue sino hasta finales del siglo pasado cuando se estableció un catastro propiamente dicho. El 11 de enero de 1881, el Ing. Jacobo Mercado propone al Ministro de Hacienda, Don Francisco Landero y Cos, la formación de un catastro... un mes después se integra una Comisión de Catastro, formada por seis miembros, para elaborar una ley y su reglamento. Es así como el 22 de diciembre de 1896, nace el primer catastro moderno mexicano, mediante una ley que ordena la formación en el Distrito Federal de un catastro geométrico y parcelario fundado sobre la medida y sobre el avalúo. Los objetivos de ese catastro son dos: en primer lugar, describir la propiedad inmueble y hacer constar sus cambios; en segundo, repartir equitativamente el impuesto sobre la propiedad.”*²⁸

Es decir, ante un estrepitoso crecimiento poblacional, fue necesario incrementar un programa de control para la propiedad inmueble a fin de verificar los cambios realizados en los mismos, pero sobre todo, para que el impuesto predial fuera más equitativo. Por ello la forma de realizar el catastro fue de la siguiente manera:

“El objeto de la formación del catastro, geométrico y parcelario se fundaría sobre la medida y avalúo de la Propiedad Raíz: Artículo 1º. Se procederá a formar en el Distrito Federal, un catastro geométrico y parcelario fundado sobre la medida y sobre el avalúo, con el objeto:

- I.- De describir la propiedad inmueble y hacer constar sus cambios.*
- II.- De repartir equitativamente el impuesto sobre la misma propiedad.”*²⁹

Como se aprecia, el Distrito Federal es pionero en México en términos del catastro y por tanto ha servido como base y modelo a los demás estados de la República. La manera de registrar los datos obtenidos en el catastro era mediante libros de empadronamiento como se observa en el siguiente texto, sin embargo, insisto que en la actualidad la tecnología utilizada se ha sofisticado introduciendo como instrumento base para cualquier levantamiento o registro catastral o cobro del impuesto predial, las computadoras.

*“Para realizar el control de las zonas catastradas, se llevaba un libro de empadronamiento donde se incluían todos los datos relativos al predio. Asimismo, se llevaba un libro de Precios de los Terrenos en la Ciudad de México, que contenía los valores unitarios de los terrenos por tramo de calle.”*³⁰

“Con base en las disposiciones de la Ley del Impuesto Predial del Distrito Federal del 21 de agosto de 1933, en 1936 aparece el Instructivo para la Subdirección del Catastro del Distrito Federal. En él se dispone que la planificación comprenderá el deslinde y levantamiento de los predios comprendidos en las

²⁷ Ibidem p. 120.

²⁸ Ibidem p. 27.

²⁹ Op. Cit. III JORNADASTÉCNICAS DE CATASTRO p. 31 y 32.

³⁰ Op. Cit. DOBNER EBERL p. 31.

zonas del Distrito Federal que no hubieren sido catastradas conforme a las disposiciones de las leyes, ya derogadas, de 1886 y 1898 o conforme a la ley vigente en aquel entonces del Impuesto Predial del Distrito Federal. A partir del 1° de enero de 1942 entre el vigor la nueva ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en la cual se encuentra ya el nombre Tesorería del Distrito Federal... En 1953 se realiza a través de la modificación del Título II de la Ley de Hacienda, correspondiente al impuesto predial, una profunda reforma que hace más expedita la administración. En este mismo decreto se crea formalmente el Catastro del Distrito Federal, con una doble finalidad: fiscal y estadística. A medida que nuestra ciudad va creciendo, el Catastro también aumenta en tamaño y en complejidad, a grado tal que sus funciones son llevadas al nivel de una Dirección llamada de Catastro e Impuesto Predial, dentro de la Tesorería del Distrito Federal.”³¹

Respecto a lo anterior, se establece que el catastro tiene varias funciones, entre ellas una que nos resulta de sumo importante y es la fiscal, ya que el valor catastral constituye la base gravable del impuesto predial, es decir, el valor que se da a un inmueble partiendo de los métodos catastrales, servirá para calcular el monto del impuesto predial que se cargará a los contribuyentes. Así, a través de un mejor funcionamiento del catastro se pretende incrementar la recaudación y modernizar los procedimientos impositivos, ya que vía levantamientos catastrales, se puede conocer si existen predios que no se han levantado, así como por predios que no hayan declarado o registrado construcciones nuevas o mejoras a éstas, es decir, se puede evitar o en su caso disminuir la evasión fiscal por este medio y lograr de tal manera, que las cargas impositivas se repartan equitativamente entre los ciudadanos en vez de aumentar las cargas impositivas.

Efectivamente, la utilidad de carácter fiscal es la que interesa si se trata de vislumbrar una solución al problema de la recaudación y sensibiliza respecto a la situación actual de la hacienda pública, el maestro Dobner Eberl no es ajeno a éstas cuestiones y por ellos comenta al respecto:

“...una de las utilidades más importantes-y quizás la que tradicionalmente ha recibido mayor atención- se refiere a los aspectos fiscales articulados a través del impuesto predial. El problema de la recaudación de recursos económicos para financiar el gasto público se plantea en forma cada vez más incisiva a medida que aumentan las necesidades de obras y servicios de la población. Los sistemas tradicionales de tributación se cuestionan en cuanto a su efectividad y su equidad, mientras que se diseñan alternativas y formas de mejorarlos. Este hecho adquiere singular relevancia si se considera que la mayoría de los tributos resultan insuficientes para sufragar los egresos del Estado. La forma de compaginar una recaudación lo más cuantiosa posible con una equidad impositiva máxima ha constituido el problema central, explícito o implícito, de toda política fiscal. Tanto los gravámenes excesivos como la falta de recursos económicos que impida al Estado financiar las obras que la población demanda han sido fuentes de conflicto social. En un extremo, se encuentra la procuración de fondos por medio de la injusticia; en el otro, se halla la parálisis estatal por carencia de dichos fondos. Ambas situaciones perjudican igualmente a los habitantes y ponen en riesgo la estabilidad de una nación. De ahí la necesidad, surgida casi desde que las colectividades humanas constituyeron estados, de diseñar sistemas que permitan al gobierno contar con los recursos para realizar obras en beneficio de la población, pero sin dañar económicamente a esa misma población. En función de tal necesidad, se han implementado y derogado diversos instrumentos fiscales. Sin duda alguna el impuesto predial adquiere una importancia singular dentro de esta perspectiva, pues permite la recabación de recursos considerables si se le aplica con inteligencia y con un claro sentido de justicia social. Sin embargo, las actividades catastrales rebasan con mucho los fines estrictamente fiscales, para ofrecer diversas ventajas adicionales. Una de las más significativas estriba en la integración de un banco de datos multifuncionario.”³²

³¹ Ibidem p. 32 y 33.

³² Ibidem p. 48 y 49.

En cuanto a los orígenes del catastro en el mundo, sólo me remontaré al año 3,000 a. C., cuando los egipcios realizaron los primeros levantamientos catastrales conocidos, como se aprecia a continuación:

“En la Tesorería de los faraones existían registros detallados sobre la tierra incluyendo medidas, linderos y superficies de las parcelas, así como los nombres de sus propietarios”³³. “Según Heródoto, la primera gran regularización del impuesto a la propiedad raíz apoyada en un levantamiento nuevo y en la redistribución de la tierra se llevó a cabo en Egipto, en el año de 1700 A.C.. En dicha regularización se fija una quinta parte de las rentas (o sea el 20% del ingreso bruto) como tasa del impuesto. Esta tasa sigue en vigor en Egipto hasta nuestros días. Es así como se transforma el catastro egipcio con fines jurídicos a un catastro fiscal.”³⁴

Además, este fenómeno no es exclusivo de México o algún otro país, así bien, en Atenas también surgió un registro catastral con fines fiscales, igualmente en Roma, siempre tendiendo ambos a una finalidad fiscal un tanto más que de estadística.

“En Atenas existe un registro de tipo catastral para fines fiscales. En Roma se lleva un registro de los inmuebles gravables basado en las declaraciones voluntarias de los propietarios, que proporcionan planos para ubicar su predio y medidas como la cantidad de sembradío, el número de surcos, etc., para fijar el monto del impuesto.”³⁵

Por otro lado, en Inglaterra, Alemania, Suiza e Italia, fueron llevados a cabo levantamientos catastrales en donde el fin primero era asegurar la tenencia de la tierra.

“En Inglaterra el catastro fue iniciado por Alberto el Grande en 880 e instrumentado en 1083 por Guillermo el Conquistador. En Francia Luis VI inicia la medición y valorización de las tierras del Delfinado en 1115, y el actual catastro francés está basado en los levantamientos ejecutados de 1811 a 1850. En Alemania se realizaron los primeros trabajos catastrales desde el siglo XVI, en España desde 1575; en Suiza desde 1811 y en Italia se reiniciaron en 1885.”³⁶

“Todos sabemos que, desde épocas antiguas, la motivación que impulsó a los países a tener un registro de la tierra, un catastro, es la de asegurar su tenencia. Cuando avanzan culturalmente los pueblos, la necesidad de hacer partícipes a los particulares dentro de los gastos públicos destinados al bien común favorece que la propiedad raíz sea elegida para este fin.”³⁷

Dados los anteriores datos, cabe mencionar nuevamente, que el catastro ha evolucionado aceleradamente a la par de la tecnología y la ciencia sin embargo su fin y utilidad básicamente son los mismos, con las salvedades y adaptaciones de la época. Su utilidad actual es la de:

“...lograr un equilibrio óptimo entre las capacidades de pago de los diferentes sectores de la población y las necesidades que el gobierno tiene de sufragar obras en beneficio de esa misma población...”³⁸, asimismo como “...la fiscalización apropiada del suelo, la planificación del uso del suelo, la administración del suelo, la coordinación de la inversión pública en el suelo...”³⁹

³³ Op. Cit. III JORNADAS TÉCNICAS CATASTRALES p. 6.

³⁴ Ibidem.

³⁵ Op. Cit. DOBNER EBERL, p. 40.

³⁶ DOBNER EBERL K. *Cartografía urbana catastral y banco de datos en el Estado de México*. Ponencia presentada en la VII Conferencia Internacional de Cartografía, Madrid, España, abril, mayo de 1974.

³⁷ Op. Cit. III JORNADAS TÉCNICAS DEL CATASTRO. p. 4.

³⁸ Op. Cit. DOBNER EBERL p. 42.

³⁹ Ibidem p. 42.

Puntualizando lo anterior, la principal utilidad que en este estudio interesa es en materia fiscal ya que se pretende impulsar lo siguiente:

- *“Fiscalización del suelo:*
 - *Con justicia social en la fijación de los impuestos prediales,*
 - *Con equidad impositiva;*
- *establecimiento de incentivos con efectos positivos en los ámbitos social, socioeconómico y urbanístico;*
- *regularización y en su caso aumento de los ingresos fiscales.”*⁴⁰

Por tanto nuestro multicitado autor Dobner Eberl, nos menciona acerca del sistema catastral fiscal:

*“La finalidad primaria de un sistema catastral fiscal es la imposición de un impuesto sobre los bienes raíces. En la mayoría de los países, este gravamen es un impuesto ad valorem y por lo tanto, el factor más importante en la obtención del valor de cada inmueble. El registro, a su vez, puede establecerse por propietarios de inmuebles gravables (in-persona) o bien, por inmuebles gravables (in-rem), ya sea con un número arbitrario de cuenta para cada propiedad o con una clave geográfica que permite la ubicación y el control de cada predio.”*⁴¹

4.2.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

El impuesto predial es un impuesto municipal, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 115 señala:

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

IV. Los municipios 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”*⁴²

Sin embargo, el caso del Distrito Federal es sui generis, por ser éste la sede de los Poderes de la Unión, como lo señala el artículo 44 de nuestra Carta Magna:

*“Art. 44. La ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene y en el caso de que los Poderes Federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que le asigne el Congreso General.”*⁴³

⁴⁰ Ibidem p. 43.

⁴¹ Ibidem p. 44.

⁴² Op. Cit. Constitución Política.

⁴³ Ibidem.

Por su parte el artículo 122 de la Constitución, faculta a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal para establecer las contribuciones necesarias para cubrir su presupuesto.

“Art. 122. Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo.

BASE PRIMERA. Respecto a la Asamblea Legislativa:

V. La Asamblea Legislativa, en los términos del Estatuto de Gobierno tendrá las siguientes facultades:

b) Examinar, discutir y aprobar anualmente l presupuesto de egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.”⁴⁴

Se ha generalizado el criterio de que el artículo 115 de la Constitución reserva a los municipios la facultad de percibir las contribuciones 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, lo que lógicamente, permite inferir que el establecimiento del impuesto predial estará a cargo de los estados, pero quienes podrán percibir los recursos derivados de este concepto, serán los municipios .

Por lo tanto el impuesto predial es de carácter local y está reservado pues, para las entidades federativas de las cuales en el caso del presente estudio me referiré específicamente al Distrito Federal con las aseveraciones señaladas en los artículos anteriores, el cual, a pesar de contar con ciertas salvedades y peculiaridades por tratarse de la sede de los Poderes de la Unión, también cuenta con características que le permiten recaudar fondos para el desempeño de su gobierno local para lo cual el impuesto predial es uno de sus principales recursos.

4.3 ELEMENTOS.

Hablaré en este apartado de los sujetos, objeto, base y tasa o tarifa del impuesto predial, los cuales se constituyen como elementos del mismo.

Documento importante cuando se habla de las finanzas del Distrito Federal es el Código Financiero, el cual contiene las reglas a seguir en los temas de ingresos y egresos y la ley y presupuesto que los regula respectivamente; elementos generales de las contribuciones; ingresos provenientes de contribuciones y los no provenientes de éstas también; de los servicios de la Tesorería; de los delitos en materia de hacienda pública; de los procedimientos administrativos en la materia. En fin, este Código abarca ciertamente grandes temas, pero ahora el que me atañe es el que da origen a este estudio y me refiero en específico al impuesto predial, el cual se encuentra regulado en el Título Tercero de los Ingresos por Contribuciones Capítulo II Del Impuesto Predial en los artículos 148 al 155 y en los cuales se vislumbran las partes que componen a éste impuesto y que dilucidaré en las líneas siguientes.

4.3.1 SUJETOS.

A continuación, estudiaré cuales son los sujetos que actúan en el impuesto predial.

⁴⁴ Ibidem.

Por un lado, como ya mencioné vid infra en el capítulo II de este trabajo Marco Conceptual, Elementos de las Contribuciones en el punto 2.1.1.2 y 2.1.1.3 de los sujetos pasivo y activo, existen en la relación jurídico tributaria dos figuras principales que ya habiendo sido analizadas anteriormente, por ahora sólo procede la siguiente mención:

Para el maestro Quintana Valtierra, sólo el Estado, en virtud de su potestad de imperio, puede ser el sujeto activo en la relación jurídica tributaria, de acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Constitución:

“...los sujetos activos son: la Federación, los estados y los municipios, en virtud de que son los únicos entes que tienen derecho de exigir el pago de los tributos. En otras palabras, el Estado es siempre el sujeto activo, quien ejerce su poder de imposición a través del proceso legislativo correspondiente.”⁴⁵

En otras palabras, el sujeto activo lo es el Estado, a través de la Federación, estados, municipios y Distrito Federal, y representado en el caso específico del impuesto predial, por la Tesorería del Gobierno del Distrito Federal quien es la encargada de recaudar entre otras muchas funciones, las contribuciones provenientes del pago del impuesto predial, así mismo la Legislatura Local del Distrito Federal, quien es la encargada de legislar dichas contribuciones y otras obligaciones más a cargo de los contribuyentes.

Ahora bien, habiendo quedado ya establecido quien actúa como sujeto activo en ésta relación jurídica tributaria relativa al establecimiento, cobro y pago del impuesto predial y que será aquel encargado de la recaudación del mismo, procede ahora que analice con un poco de mayor profundidad la figura del sujeto pasivo, ya que será este sobre quien recaiga la obligación del pago de este impuesto.

El sujeto pasivo es la persona (o personas) ya sea física o moral, que por haberse situado en la hipótesis prevista por la ley, se encuentra obligada a pagar la contribución.

Es decir, aquellas personas que se sitúen en la hipótesis prevista por el Código Financiero del Distrito Federal en sus artículos referentes al impuesto predial, estarán obligadas bajo los términos que dichos artículos establezcan, al pago de este impuesto.

Para tal efecto, el artículo 30 del Código es una disposición de carácter general que por tal característica aplica al impuesto predial y establece lo siguiente:

“Artículo 30.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago de las contribuciones y aprovechamientos establecidos en este Código, conforme a las disposiciones previstas en el mismo. Cuando en este Código se haga mención a contribuciones relacionadas con bienes inmuebles, se entenderá que se trata de los impuestos predial, sobre adquisición de inmuebles y contribuciones de mejoras.”⁴⁶

De la lectura de este artículo inicialmente se debe establecer que los sujetos pasivos pueden ser personas ya sean físicas o morales⁴⁷, (elemento que también se encuentra inmerso en el

⁴⁵ Op. cit. QUINTANA VALTIERRA p. 84, 85.

⁴⁶ Op. Cit. CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

⁴⁷ Se deben tomar en cuenta las consideraciones vertidas vid infra, en cuanto a la asociación en participación, la cual será tomada para efectos fiscales como persona moral, situación que ya fue explicada en el capítulo anterior, pero que debe observarse nuevamente para efectos del presente.

Código Financiero del Estado de México y Municipios, en su artículo 107, lo cual señalo como ejemplo del presente tópico), ahora continuaré con el análisis del siguiente artículo, el cual ya no es una disposición de carácter general sino específica del impuesto predial.

“ARTICULO 148.- Están obligadas al pago del impuesto predial establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. Los poseedores también estarán obligados al pago del impuesto predial por los inmuebles que posean, cuando no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.

Se deroga.

Los propietarios de los bienes a que se refiere el párrafo primero de este artículo y, en su caso, los poseedores, deberán determinar y declarar el valor catastral de sus inmuebles, aun en el caso de que se encuentren exentos del pago del impuesto predial.

La declaración a que se refiere el párrafo anterior, se presentará en los formatos oficiales aprobados ante las oficinas autorizadas, durante los dos primeros meses de cada año, así como en los supuestos y plazos a que se refieren los artículos 149 fracción II y 154 de este Código.

En el caso de los inmuebles que hayan sido declarados exentos del impuesto predial, conforme a lo dispuesto en el artículo 155 de este Código, se debe acompañar a la declaración del impuesto, la resolución emitida por la autoridad competente, en la que se haya declarado expresamente que el bien de que se trate se encuentra exento.

Es obligación de los contribuyentes calcular el impuesto predial a su cargo.

Cuando en los términos de este Código haya enajenación, el adquirente se considerará propietario para los efectos de este impuesto.

Los datos catastrales, cualesquiera que éstos sean, sólo producirán efectos fiscales o catastrales.”⁴⁸

Este artículo por si sólo, aclara muchas cuestiones respecto al impuesto predial, primero que nada y la más importante en este momento del análisis es que establece quienes son los sujetos pasivos de dicho impuesto, a saber:

1. Personas físicas propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él.
2. Personas morales propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él.
3. Personas físicas poseedoras del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él cuando no se conozca el propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.
4. Personas morales poseedoras del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él cuando no se conozca el propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.

Por otro lado, es importante analizar también el siguiente artículo puesto que establece lo que se considerará como domicilio fiscal de los sujetos pasivos del impuesto predial.

“ARTICULO 43.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

⁴⁸ Ibidem.

- a). El local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, en el Distrito Federal;
- b). Cuando sus actividades las realicen en la vía pública, la casa en que habiten en el Distrito Federal;
- c). Cuando tengan bienes que den lugar a contribuciones, el lugar del Distrito Federal en que se encuentren los bienes, y**
- d). En los demás casos, el lugar del Distrito Federal donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

- a). El lugar del Distrito Federal en el que esté establecida la administración principal del negocio;
- b). En caso de que la administración principal se encuentre fuera del Distrito Federal, será el local que dentro del Distrito Federal se ocupe para la realización de sus actividades;
- c). Tratándose de sucursales o agencias, de negociaciones radicadas fuera del territorio del Distrito Federal, el lugar de éste donde se establezcan, y
- d). A falta de los anteriores, el lugar del Distrito Federal en el que se hubiere realizado el hecho generador de la obligación fiscal.

III. Tratándose de contribuciones relacionadas con bienes inmuebles, el lugar en donde se encuentre el inmueble respectivo, a menos que el contribuyente hubiera señalado, por escrito, a la autoridad fiscal competente otro domicilio distinto, dentro del Distrito Federal. Cuando los contribuyentes señalen como domicilio fiscal uno diferente a los establecidos en este artículo, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este Código se considera domicilio fiscal. Lo establecido en este párrafo no es aplicable al domicilio que los contribuyentes indiquen en sus promociones para oír y recibir notificaciones.⁴⁹

Efectivamente, de acuerdo con la letra C de la primera fracción así como con la tercera del artículo relativo al domicilio fiscal, el impuesto predial así como otras contribuciones relacionadas con la propiedad, tendrán por domicilio fiscal el lugar donde se encuentre el domicilio del inmueble y en ese sentido su pago se realizará según le corresponda geográficamente.

*“ARTICULO 93.- Los contribuyentes tendrán la obligación de conservar las declaraciones y comprobantes de pago de las contribuciones y aprovechamientos a que se refiere este Código, durante el plazo de cinco años.”*⁵⁰

No habiendo más que ahondar en lo transcrito anteriormente, puedo concluir lo siguiente.

Derivado de lo anterior, se puede aducir que es muy amplio el campo que abarca el impuesto predial, sin embargo éste mismo establece como menciona el artículo en comento en su párrafo quinto que existen excepciones a la regla de personas físicas o morales propietarias o poseedoras de bienes inmuebles como sujetos pasivos y que por tanto debo mencionar por motivos de que si bien se configuran dentro de ésta regla, y son considerados sujetos pasivos obligados al pago del impuesto predial, no estarán obligados a su pago por disposición expresa del Código Financiero.

A continuación señalaré a través de los artículos establecidos en el Código Financiero al respecto, los supuestos de excepción para el pago del impuesto predial y que por tanto serán sujetos pasivos eximidos de esta obligación así como aquellos a los que sólo le han reducido el monto de pago:

⁴⁹ Op. Cit. CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

⁵⁰ Ibidem.

“ARTICULO 155.- No se pagará el Impuesto Predial por los siguientes inmuebles:

- I. Los del dominio público del Distrito Federal;
- II. Los de propiedad de organismos descentralizados de la Administración Pública del Distrito Federal, utilizados en las actividades específicas que tengan encomendadas conforme a sus respectivos objetos, exceptuando aquellos que sean utilizados por dichos organismos o por particulares bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto;
- III. Los sujetos al régimen de dominio público de la Federación, en términos de la Ley General de Bienes Nacionales;
- IV. Los de propiedad de representaciones Diplomáticas de Estados Extranjeros acreditadas en el Estado Mexicano, en términos de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y, en su caso, de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares;
- V. Los de propiedad de Organismos Internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte ubicados en el Distrito Federal, siempre que exista ratificación por parte del Senado del Convenio Constitutivo correspondiente debidamente publicado en el Diario Oficial de la Federación, y que en dicho Convenio se prevea la exención de contribuciones para los países miembros, y
- VI. Se deroga.

Anualmente deberá solicitarse a la autoridad fiscal la declaratoria de exención del Impuesto Predial, y acreditar con documentación actualizada que el inmueble sigue ubicándose en alguno de los supuestos de exención previstos en el presente artículo.

Se deroga.⁵¹

A continuación, este artículo es de los que sólo pretenden reducir el monto del pago del impuesto predial de las personas físicas más no las exime del pago de la cuota bimestral mínima, pero para que se pueda dar esa reducción, se deben cubrir varios requisitos los cuales también se han plasmado a saber:

“ARTICULO 287.- Las personas físicas propietarias o poseedoras de viviendas de interés social o vivienda popular, adquiridas con créditos otorgados dentro de los programas de vivienda oficiales, tendrán derecho a una reducción en el pago del Impuesto Predial, de tal manera que sólo paguen la cuota bimestral mínima correspondiente a ese impuesto.

Para lo anterior, se deberá acreditar que las viviendas se adquirieron con créditos otorgados dentro de los programas de vivienda oficiales, desarrollados por el Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores; Fondo de la Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado; Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas; Fideicomiso de Vivienda, Desarrollo Social y Urbano; Fondo Nacional de Habitaciones Populares; Fideicomiso de Recuperación Crediticia de la Vivienda Popular; Instituto Nacional para el Desarrollo de la Comunidad y de la Vivienda Popular; Programa de Vivienda Casa Propia; Fideicomiso Programa Casa Propia; Programa Emergente de Viviendas Fase II; Programa de Renovación Habitacional Popular; Caja de Previsión de la Policía Preventiva del Distrito Federal; Caja de Previsión para Trabajadores a Lista de Raya del Distrito Federal; Instituto de Vivienda del Distrito Federal, y los organismos u órganos que los hayan sustituido o los sustituyan.

Asimismo, también se deberá acreditar que el contribuyente es propietario o poseedor del inmueble en que habite, por el que se le haya otorgado el crédito para su adquisición.⁵²

En el artículo 288 del CFDF, se señala otro supuesto de reducción del monto a pagar por concepto de impuesto predial y será para aquellas personas que no siendo propietarias del inmueble, se han inscrito en el programa de regularización territorial ya que sólo detentan la posesión de los mismos, sin embargo, esta reducción cesará cuando la situación del inmueble

⁵¹ Ibidem.

⁵² Ibidem.

se haya regularizado. Así mismo, se encuentran a lo largo del mismo artículo, las situaciones de exclusión del beneficio y los requisitos con los cuales deberán contar quienes pretendan solicitarlo.

“ARTICULO 288.- Los poseedores de inmuebles que se encuentren previstos en los programas de regularización territorial del Distrito Federal, tendrán derecho a una reducción equivalente al 100%, respecto de las contribuciones a que se refieren los artículos 134, 148, 206, 208, 209, 255, 256, 271, fracciones I, II, III, IV y V, así como los derechos establecidos en el Capítulo IX, de la Sección Quinta del Título Tercero del Libro Primero de este Código.

La reducción a que se refiere este artículo, con excepción de las contribuciones que se contemplan en los artículos 134, 148, y 206 de ese Código, también se le otorgará a las personas que hayan regularizado su propiedad dentro de los programas de regularización territorial del Distrito Federal, y tengan la necesidad de llevar a cabo una rectificación de la escritura pública correspondiente.

Tendrán derecho a una reducción equivalente al 100% de los derechos establecidos en el Capítulo IX de la Sección Quinta del Título Tercero del Libro Primero de este Código, quien teniendo un título válido previo a la expropiación del inmueble de que se trate hasta 1997, proceda a tramitar la inscripción de la leyenda de exceptuado ante el Registro Público de la Propiedad y de Comercio del Distrito Federal.

La reducción por concepto del Impuesto Predial, se dejará de aplicar, cuando el inmueble de que se trate sea regularizado en cuanto a la titularidad de su propiedad.

Quedan excluidos de los beneficios a que se refiere el párrafo primero, los propietarios de otros inmuebles o que ya tengan algún título de propiedad distinto al que solicitan se regularice.

Para la obtención de la reducción contenida en este artículo, los contribuyentes deberán acreditar su calidad correspondiente por medio de la documentación oficial respectiva.”⁵³

A continuación en el artículo 299 del CFDF se explica como las personas de la tercera edad de escasos recursos tendrán el beneficio de la reducción del impuesto predial al monto mínimo, excepto cuando estos otorguen el uso o goce temporal del inmueble, para lo cual deberán cubrir todos los requisitos descritos a continuación.

“ARTICULO 299.- Las personas de la tercera edad sin ingresos fijos y escasos recursos, tendrán derecho a una reducción del Impuesto Predial, equivalente a la diferencia que resulte entre la cuota a pagar y la cuota bimestral mínima que corresponda a ese impuesto, de tal manera que en ningún caso el monto a pagar sea inferior a la cuota bimestral mínima.

Las reducciones previstas en este artículo, no serán aplicables en aquellos casos en que se otorgue el uso o goce del inmueble, incluso para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad.

Los contribuyentes para obtener las reducciones a que se refiere este artículo, deberán:

I. Presentar credencial expedida por el Instituto Nacional de las Personas Adultas Mayores, con la que se acredite que se trata de una persona de la tercera edad;

II. Ser propietario del inmueble en que habite, respecto del cual se aplicará única y exclusivamente la reducción;

III. Que el inmueble respecto del cual se solicita la reducción se ubica dentro de las colonias catastrales 0, 1, 2, 3 y 8, a que se refiere el artículo 194 del Código;

⁵³ Ibidem.

IV. Que el valor catastral del inmueble, de uso habitacional, no exceda de la cantidad de \$1,178,540.00, y....⁵⁴

Así mismo, a las organizaciones que apoyen a los sectores de la población en condiciones de rezago social y extrema pobreza se les reducirá el 100% de ésta y de otras contribuciones, ello lo explica el artículo 300 del CFDF.

“ARTICULO 300.- ...La reducción por concepto del Impuesto Predial, sólo operará respecto de los inmuebles propiedad de las organizaciones a que se refiere este artículo que se destinen en su totalidad o parcialmente al cumplimiento del objetivo de la organización, y en este último caso, procederá sólo respecto de la parte que se destine a dicho objeto.

La reducción por concepto de Impuesto Predial no será aplicable en aquellos casos en que se otorgue el uso o goce temporal del inmueble, incluso para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad.

Las organizaciones a que se refiere este artículo, para la obtención de la reducción deberán acreditar lo siguiente:

I. Que sean donatarias autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

II. Que estén inscritas en el Registro de Organizaciones Civiles del Distrito Federal que lleva la Secretaría de Desarrollo Social del Distrito Federal, y

I. Que los recursos que destinan al apoyo de la población en condiciones de rezago social y de extrema pobreza, sean iguales o superiores al monto de las reducciones que solicitan.⁵⁵

Será el mismo caso para las instituciones de asistencia privada cuando éstas se vean afectadas en su economía, el artículo 301 del CFDF lo contempla:

“ARTICULO 301.- La reducción por concepto del Impuesto Predial, sólo operará respecto de los inmuebles propiedad de las Instituciones de Asistencia Privada que se destinen en su totalidad o parcialmente al cumplimiento del objetivo de la Institución de Asistencia Privada, y en este último caso, procederá sólo respecto de la parte que se destine a dicho objeto.

La reducción por concepto de Impuesto Predial no será aplicable en aquellos casos en que se otorgue el uso o goce temporal del inmueble, incluso para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad.

Las Instituciones de Asistencia Privada para obtener la reducción a que se refiere este artículo, deberán presentar una constancia expedida por la Junta de Asistencia Privada del Distrito Federal, con la que se acredite que realizan las actividades señaladas en sus estatutos, y que los recursos que destinan a la asistencia social se traducen en el beneficio directo de la población a la que asisten, y son superiores al monto de las reducciones que solicitan, y a la que se anexara un dictamen del cual se desprenda que la Institución de que se trate, se encuentra seriamente afectada en su economía, supervivencia y realización de sus objetivos.

Una vez obtenida la constancia a que refiere el párrafo anterior, la Procuraduría Fiscal deberá emitir opinión respecto a la procedencia del beneficio fiscal cuando éste ampare una cantidad superior a \$2,000,000.00, sea la contribución y período de que se trate, sin la cual no podrá aplicarse dicha reducción.⁵⁶

⁵⁴ Ibidem.

⁵⁵ Ibidem.

⁵⁶ Ibidem.

A las personas que llevan a cabo programas para el desarrollo familiar, también se les reducirá en un 100% el monto del pago del impuesto predial.

“ARTICULO 302.- Las personas que lleven a cabo programas para el desarrollo familiar, tendrán derecho a una reducción equivalente al 100%, respecto de las contribuciones a que se refieren los artículos 148, 156, 167, 178 y 238 de este Código.

Para obtener la reducción contenida en este artículo, los contribuyentes deberán acreditar que realizan sin ningún fin lucrativo, programas para el desarrollo familiar, acreditando dicha situación con una constancia expedida por el Sistema para el Desarrollo Integral de la Familia del Distrito Federal, en la que se precise el tipo de programas que realizan y los beneficios que representan para la población de la Ciudad de México.”⁵⁷

Por otro lado, se les reducirá en un 50% el monto por pago de impuesto predial a aquellos comerciantes en vía pública que adquieran un local y a los que teniéndolo se les haya expropiado éste adquiriendo otro, esto lo establece el artículo 306 del CFDF.

“ARTICULO 306.- Los comerciantes en vía pública que adquieran un local de los espacios comerciales contruidos por las entidades públicas o promotores privados, y los comerciantes originalmente establecidos y cuyo predio donde se encontraba su comercio haya sido objeto de una expropiación y que adquieran un local, tendrán derecho a una reducción equivalente al 50%, respecto del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y Derechos de Inscripción en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio. Asimismo, obtendrán una reducción del 50% por concepto de impuesto predial; la cual se aplicará a partir del bimestre siguiente al que se haya emitido la constancia y hasta por el período de un año.

Los contribuyentes para obtener la reducción, deberán acreditar mediante constancia expedida por la Secretaría de Desarrollo Económico, que son comerciantes en vía pública o, en su caso, que el lugar donde se encontraba su comercio fue objeto de una expropiación.”⁵⁸

El artículo 307 del CFDF a su vez, establece una reducción del 20% a aquellas personas que otorguen donaciones en dinero para la realización de obras públicas.

“ARTICULO 307.- Las personas físicas o morales que inviertan de su propio patrimonio, para realizar obras para el Distrito Federal, de infraestructura hidráulica, instalaciones sanitarias, alumbrado público, arterias principales de tránsito, incluyendo puentes vehiculares, distribuidores viales, vías secundarias, calles colectoras, calles locales, museos, bibliotecas, casas de cultura, parques, plazas, explanadas o jardines con superficies que abarquen de 250 m2. hasta 50,000 m2., módulos deportivos, centros deportivos, canchas a cubierto y módulos de vigilancia, o cualquier otra obra de interés social, tendrán derecho a una reducción equivalente al 100%, respecto de las contribuciones establecidas en el Capítulo IX en sus Secciones Tercera, Cuarta, Octava y Décima Tercera, del Título Tercero del Libro Primero de este Código.

Se podrá reducir en un 20% la cantidad a pagar por concepto del Impuesto Predial e Impuesto sobre Nóminas, por el período de un año, a aquellas personas que otorguen donaciones en dinero para la realización de obras públicas.

No procederán los beneficios a que se refiere este artículo, tratándose de bienes sujetos a concesión o permiso...”⁵⁹

Otro supuesto de reducción del impuesto predial en un 50% se dará:

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ Ibidem.

“ARTICULO 312.- Las personas físicas y morales que adquieran un inmueble dentro de las zonas contempladas en los Programas Parciales de Desarrollo Urbano, para ejecutar proyectos de desarrollo industrial, comercial, de servicios y de vivienda específicos, tendrán derecho a la reducción equivalente al 50% por concepto de Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles e Impuesto Predial.

La reducción por concepto del Impuesto Predial se aplicará durante el período de un año contado a partir del bimestre siguiente a la fecha de adquisición del inmueble de que se trate.”⁶⁰

Por su parte el artículo 313 establece dos supuestos de reducción del impuesto predial, el primero de un 10% cuando dentro de su propiedad existan árboles adultos y vivos y el segundo de un 80% para aquellos predios que sean ejidos o propiedades comunales con fines agropecuarios.

“ARTICULO 313.- Los propietarios de inmuebles que cuenten con árboles adultos y vivos en su superficie, tendrán derecho a una reducción equivalente al 10%, respecto del Impuesto Predial, siempre y cuando el arbolado ocupe cuando menos la tercera parte de la superficie de los predios edificados o la totalidad de los no edificados.

Los predios que sean ejidos o constituyan bienes comunales que sean explotados totalmente para fines agropecuarios, tendrán derecho a una reducción equivalente al 80% respecto del pago de impuesto predial, para lo cual deberán acreditar que el predio de que se trate sea un ejido explotado totalmente para fines agropecuarios mediante la constancia del Registro Agrario Nacional correspondiente.”⁶¹

Por lo tanto, la serie de artículos transcritos anteriormente, señalan aquellos supuestos de reducción del impuesto predial y que por tanto si serán sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria surgida de la obligación del pago del mismo, sólo que gozan de ciertos beneficios, de tal modo que únicamente no serán sujetos pasivos, aquellas personas que no se sitúen en la situación prevista para la causación de éste impuesto.

Pero, adicionalmente, cabe señalar que en el caso de la Federación, el Distrito Federal, los estados, los municipios, las entidades paraestatales, los prestadores de servicios públicos concesionados de carácter federal o local y, en general, cualquier persona o institución oficial o privada tratándose del impuesto predial, deberán ajustarse a lo establecido por el CFDF, el cual apunta en sus artículos 47, 48 y 49 lo siguiente:

“ARTICULO 47.- La Federación, el Distrito Federal, los estados, los municipios, las entidades paraestatales, los prestadores de servicios públicos concesionados de carácter federal o local y, en general, cualquier persona o institución oficial o privada, aun cuando de conformidad con otras leyes o decretos no estén obligados a pagar contribuciones o estén exentos de ellas, deberán cubrir las que establezca este Código, con las excepciones que en el mismo se señalan.”⁶²

*“ARTICULO 48.- Tratándose de las contribuciones relacionadas con la propiedad inmobiliaria, a que se refiere el segundo párrafo del inciso c) de la fracción IV del artículo 115 de la Constitución, la Federación y los organismos descentralizados, **sólo quedan relevados de su pago cuando los bienes de que se trate se encuentren sujetos al régimen de dominio público de la Federación, conforme a las disposiciones de las leyes respectivas, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o***

⁶⁰ Ibidem.

⁶¹ Ibidem.

⁶² Ibidem.

por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.⁶³

“ARTICULO 49.- Los interesados deberán presentar al Notario ante quien se formalice en escritura la adquisición o transmisión de la propiedad de bienes inmuebles las declaraciones y comprobantes de pago, relativos al Impuesto Predial, Derechos por el Suministro de Agua y, en su caso, Contribuciones de Mejoras, respecto del bien inmueble de que se trate, correspondientes a los últimos cinco años anteriores al otorgamiento de dichos instrumentos.”⁶⁴

Es decir, que todos los organismos mencionados anteriormente, están obligados al pago del impuesto predial, con excepción de aquellos cuyos bienes estén sujetos al régimen de dominio público de la Federación, de acuerdo a la Ley General de Bienes Nacionales, la cual en su artículo 6 los describe:

“ARTÍCULO 6.- Están sujetos al régimen de dominio público de la Federación:

- I. Los bienes señalados en los artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo; 42, fracción IV, y 132 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;*
- II. Los bienes de uso común a que se refiere el artículo 7 de esta Ley;*
- III. Las plataformas insulares en los términos de la Ley Federal del Mar y, en su caso, de los tratados y acuerdos internacionales de los que México sea parte;*
- IV. El lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores;*
- V. Los inmuebles nacionalizados a que se refiere el Artículo Decimoséptimo Transitorio de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;*
- VI. Los inmuebles federales que estén destinados de hecho o mediante un ordenamiento jurídico a un servicio público y los inmuebles equiparados a éstos conforme a esta Ley;*
- VII. Los terrenos baldíos, nacionales y los demás bienes inmuebles declarados por la ley inalienables e imprescriptibles;*
- VIII. Los inmuebles federales considerados como monumentos arqueológicos, históricos o artísticos conforme a la ley de la materia o la declaratoria correspondiente;*
- IX. Los terrenos ganados natural o artificialmente al mar, ríos, corrientes, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional;*
- X. Los inmuebles federales que constituyan reservas territoriales, independientemente de la forma de su adquisición;*
- XI. Los inmuebles que formen parte del patrimonio de los organismos descentralizados de carácter federal;*
- XII. Los bienes que hayan formado parte del patrimonio de las entidades que se extingan, disuelvan o liquiden, en la proporción que corresponda a la Federación;*
- XIII. Las servidumbres, cuando el predio dominante sea alguno de los anteriores;*
- XIV. Las pinturas murales, las esculturas y cualquier obra artística incorporada o adherida permanentemente a los inmuebles sujetos al régimen de dominio público de la Federación;*
- XV. Los bienes muebles de la Federación considerados como monumentos históricos o artísticos conforme a la ley de la materia o la declaratoria correspondiente;*
- XVI. Los bienes muebles determinados por ley o decreto como monumentos arqueológicos;*
- XVII. Los bienes muebles de la Federación al servicio de las dependencias, la Procuraduría General de la República y las unidades administrativas de la Presidencia de la República, así como de los órganos de los Poderes Legislativo y Judicial de la Federación;*
- XVIII. Los muebles de la Federación que por su naturaleza no sean normalmente sustituibles, como los documentos y expedientes de las oficinas, los manuscritos, incunables, ediciones, libros, documentos, publicaciones periódicas, mapas, planos, folletos y grabados importantes o raros, así como las colecciones de estos bienes; las piezas etnológicas y paleontológicas; los especímenes tipo de la flora y de la fauna; las colecciones científicas o técnicas, de armas, numismáticas y filatélicas; los archivos, las fonograbaciones, películas, archivos fotográficos, magnéticos o informáticos, cintas magnetofónicas y cualquier otro objeto que contenga imágenes y sonido, y las piezas artísticas o históricas de los museos;*

⁶³ Ibidem.

⁶⁴ Ibidem.

- XIX. *Los meteoritos o aerolitos y todos los objetos minerales, metálicos pétreos o de naturaleza mixta procedentes del espacio exterior caídos y recuperados en el territorio mexicano en términos del reglamento respectivo;*
- XX. *Cualesquiera otros bienes muebles e inmuebles que por cualquier vía pasen a formar parte del patrimonio de la Federación, con excepción de los que estén sujetos a la regulación específica de las leyes aplicables, y*
- XXI. *Los demás bienes considerados del dominio público o como inalienables e imprescriptibles por otras leyes especiales que regulen bienes nacionales.”⁶⁵*

4.3.2 OBJETO.

El objeto o materia gravable como se estudio vid infra, puede constituirse por un bien natural, un bien jurídico o un bien abstracto, o puede ser el acto o fenómeno gravado por la ley.

El objeto o materia gravable del impuesto predial es “la propiedad o la posesión de bienes inmuebles”, retomaré para comprender lo anterior nuevamente el artículo 148 del Código Financiero en la parte que señala lo siguiente:

ARTICULO 148.- “Están obligadas al pago del impuesto predial establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. Los poseedores también estarán obligados al pago del impuesto predial por los inmuebles que posean, cuando no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.”⁶⁶

De lo anterior se desprende que el objeto de éste impuesto es el de gravar la propiedad o en su caso la posesión del suelo (esta última, cuando el derecho de propiedad sea controvertible), es decir de los predios y de las construcciones adheridas a él ya sean edificios, casas o cualquier otro tipo de construcciones de ese predio y que son los llamados bienes inmuebles.

La propiedad consiste en aquel derecho que se tiene para gozar y disponer de una cosa en exclusión de otra persona, por concepto de haberla adquirido legalmente, ya sea por compraventa, donación, sucesión o cualquier otra figura jurídica que le otorgue el título de propietario a determinada persona, la cual cabe señalar, también puede ser física o moral o en su caso una asociación en participación. En el tema del presente trabajo, se habla de la legal tenencia de un bien inmueble, ya sea tan sólo un terreno o incluso las construcciones adheridas a él.

Por otra parte la posesión es aquella facultad que se tiene para disponer de un bien, en éste caso inmueble ya sea tan sólo el terreno o bien las construcciones adheridas a él, en virtud de que éste se encuentra en su dominio, pero que sin embargo no puede acreditarlo legalmente, sólo lo detenta, pero carece de documentación que avale la propiedad del mismo.

Por lo tanto será bajo éstas dos figuras, la de la propiedad y la de la posesión del suelo, entendiendo a éste último como tierra, campo, terreno así como las construcciones adheridas a él, es decir las casas, edificios, etc. que se grave el impuesto predial.

⁶⁵ www.funcionpublica.gob.mx.

⁶⁶ Op. Cit. CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

4.3.3 BASE.

El tema de la base, ya se ha abordado también en el capítulo II de esta tesis en el punto relativo a elementos cuantitativos de los tributos y ahí se dijo lo siguiente:

“... la base imponible es el medio con el que cuenta el tributo para ajustar su cuota a la capacidad contributiva que se somete a gravamen. Por ello, puede definirse la base imponible como la magnitud que permite cifrar la prestación tributaria del contribuyente, en consonancia con su capacidad económica, por el tributo objeto de exacción...”⁶⁷

Ahora bien, desde tiempos remotos, se ha otorgado valor al suelo y a las construcciones adheridas a él, sin embargo, la manera de determinarlo es la que ha variado.

“La ubicación y el estado material de los edificios y la oferta y la demanda, eran los elementos principales para fijar su valor, tomando en consideración también el producto, pero como elemento secundario.”⁶⁸

Ese valor otorgado a los predios será la base a la cual se aplicará la tasa o tarifa para determinar el monto a pagar por concepto de impuesto predial por parte de los contribuyentes.

El impuesto predial en el Distrito Federal se causa sobre dos bases:

- 1) Base de valor catastral.- *“Los predios edificados (casas, departamentos en condominio, etc.) ocupados por sus propietarios y los predios no edificados (terrenos) causan el impuesto sobre la base de valor catastral.”⁶⁹*
- 2) Base de rentas.- *“Las casas y edificios rentados causan el impuesto predial.”⁷⁰*

El artículo 148 del Código Financiero del Distrito Federal a la letra señala:

“ARTICULO 148.-...Los propietarios de los bienes a que se refiere el párrafo primero de este artículo y, en su caso, los poseedores, deberán determinar y declarar el valor catastral de sus inmuebles, aun en el caso de que se encuentren exentos del pago del impuesto predial.

La declaración a que se refiere el párrafo anterior, se presentará en los formatos oficiales aprobados ante las oficinas autorizadas, durante los dos primeros meses de cada año, así como en los supuestos y plazos a que se refieren los artículos 149 fracción II y 154 de este Código...”⁷¹

De lo anterior se aprecia que los sujetos deben efectuar una auto evaluación de sus inmuebles en base a los criterios establecidos por el Código Financiero del Distrito Federal, sin embargo, la mayoría de los contribuyentes prefieren pagar sobre la propuesta de boleta de pago que emite el Gobierno del Distrito Federal.

Es decir, deberán determinar la base del impuesto predial que será aplicada a sus inmuebles y que será el valor catastral de los mismos.

⁶⁷ Ibidem p. 229.

⁶⁸ Op. Cit. DOBNER EBERL p. 116.

⁶⁹ Departamento del Distrito Federal. Tesorería del Distrito Federal. Impuesto Predial. México, 1975, p. 2.

⁷⁰ Ibidem p. 4.

⁷¹ Op. Cit. CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

Así, el artículo 149 del mismo ordenamiento, establece las bases sobre las cuales habrá de calcularse el monto a pagar por impuesto predial, como se observa a continuación:

“ARTICULO 149.- La base del impuesto predial será el valor catastral determinado por los contribuyentes conforme a lo siguiente:

I. A través de la determinación del valor de mercado del inmueble, incluyendo las construcciones a él adheridas, elementos accesorios, obras complementarias o instalaciones especiales, aun cuando un tercero tenga derecho sobre ellas, mediante la práctica de avalúo directo que comprenda las características e instalaciones particulares del inmueble, realizado por persona autorizada.

La base del impuesto predial determinada mediante el avalúo directo a que se refiere el párrafo anterior, será válida para el año en que se realice el avalúo y para los dos siguientes, siempre que en cada uno de esos años subsiguientes el avalúo se actualice aplicándole un incremento porcentual igual a aquél en que se incrementen para ese mismo año los valores unitarios a que se refiere el artículo 151 de este Código.

Sin embargo, los contribuyentes podrán optar por determinar y declarar el valor catastral de sus inmuebles aplicando a los mismos los valores unitarios a que se refiere el artículo 151 de este Código.

Para determinar el valor catastral de los inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio, se considerarán para cada local, departamento, casa o despacho del condominio, las especificaciones relativas a las áreas privativas como jaulas de tendido, cajones de estacionamiento, cuartos de servicio, bodegas y cualquier otro accesorio de carácter privativo; también se considerará la parte proporcional de las áreas comunes que les corresponde, como corredores, escaleras, patios, jardines, estacionamientos y demás instalaciones de carácter común, conforme al indiviso determinado en la escritura constitutiva del condominio o en la escritura individual de cada unidad condominal.

Con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, a que se refiere el párrafo tercero de esta fracción, la autoridad les proporcionará en el formato oficial una propuesta de determinación del valor catastral y pago del impuesto correspondiente.

En caso de que los contribuyentes acepten tales propuestas y que los datos contenidos en las mismas concuerden con la realidad, declararán como valor catastral del inmueble y como monto del impuesto a su cargo los determinados en el formato oficial, presentándolo en las oficinas autorizadas y, en caso contrario, podrán optar por realizar por su cuenta la aplicación de los valores unitarios indicados o la realización del avalúo a que se refiere el párrafo primero de esta fracción.

La falta de recepción por parte de los contribuyentes de las propuestas señaladas, no relevará a los contribuyentes de la obligación de declarar y pagar el impuesto correspondiente, y en todo caso deberán acudir a las oficinas de la autoridad fiscal a presentar las declaraciones y pagos indicados, pudiendo solicitar que se les entregue la propuesta correspondiente;

II. Cuando los contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, inclusive para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción anterior y el que se determine de acuerdo al total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal. Si las contraprestaciones fueron fijadas en moneda diferente a la nacional, dicho valor se determinará considerando el tipo de cambio promedio de la moneda extranjera, publicado en el Diario Oficial de la Federación, en los días que corresponda al bimestre de que se trate.

Al efecto, se multiplicará el total de las contraprestaciones que correspondan a un bimestre por el factor 38.47 y el resultado se multiplicará por el factor 10.0, y se aplicará al resultado la tarifa del artículo 152, fracción I de este Código.

La cantidad que resulte conforme al párrafo anterior se multiplicará por el factor 0.42849 cuando el uso del inmueble sea distinto al habitacional y por el factor 0.25454 cuando el uso sea habitacional, y el resultado será el impuesto a pagar. En el caso de inmuebles con usos habitacionales y no habitacionales, se aplicará a la cantidad resultante conforme al párrafo anterior, el factor que corresponda a cada uso, considerando para ello la parte proporcional determinada en base a las contraprestaciones fijadas para cada uno de ellos, las cantidades respectivas se sumarán y el resultado así obtenido será el impuesto a pagar.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en ningún caso se pagará por concepto de impuesto predial, una cantidad inferior a la que como cuota fija se establezca en el rango "A" de la tarifa prevista en el artículo 152 de este Código.

Para los efectos de esta fracción los contribuyentes deberán presentar junto con su declaración de valor los contratos vigentes a la fecha de presentación de la misma. Cada vez que éstos sean modificados o se celebren nuevos, deberán presentarse junto con la declaración de valor a que se refiere este artículo, dentro del bimestre siguiente a la fecha en que ello ocurra; asimismo, dentro de igual plazo, deberá presentar aviso de terminación de contratos de arrendamiento.

En el supuesto de que el valor catastral del inmueble no pueda determinarse en un bimestre porque no sea posible cuantificar el total de las contraprestaciones a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, el contribuyente deberá dar a conocer esta situación a las autoridades fiscales en la declaración que con tal motivo presente, debiendo pagar el impuesto predial con base en el valor catastral que declaró o debió declarar durante el bimestre inmediato anterior. El contribuyente deberá declarar y pagar las diferencias que en su caso resulten procedentes, con recargos calculados con la tasa que corresponda al pago en parcialidades, dentro de los quince días siguientes, a aquél en que en los términos de los contratos respectivos se cuantifique el total de las contraprestaciones.

Cuando se conceda el uso o goce temporal de una parte del inmueble, el impuesto predial deberá calcularse con base en el valor catastral que resulte más alto entre el que se determine sobre la totalidad del inmueble conforme a la fracción anterior y el que se determine de acuerdo al total de las contraprestaciones por el uso o goce temporal de la parte del inmueble de que se trate, en los términos de esta fracción.

Cuando las contraprestaciones correspondan a fracción de mes, el importe de las mismas se deberá dividir entre el número de días que corresponda y multiplicar por el número de días del bimestre.⁷²

Ahora bien, la presente tesis fue terminada de redactar a finales del año 2007, situación por la cual, no aplicaban las reformas del año 2008, según las cuales la fracción II del citado artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal fue derogada, es decir el impuesto predial ya no será calculado con base de rentas, únicamente con base en el valor catastral del inmueble. Lo anterior no afecta el estudio ni el sentido de este trabajo, toda vez que la intención del mismo va encaminada a los valores unitarios del suelo en el sentido de la relación que los mismos guardan con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y por lo tanto, el hecho de que haya desaparecido dicha la figura, no desvirtúa en lo absoluto el sustento del mismo.

⁷² Op. Cit. CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

Por otro lado, los artículos 150, 151, 154 y demás relativos del Código Financiero del Distrito Federal, establecen las reglas a seguir para la integración de dicha base en razón de diversas circunstancias, como se puede ver a continuación:

“ARTICULO 150.- Cuando los contribuyentes omitan declarar el valor catastral de sus inmuebles, o sean inexactos, imprecisos o falsos los datos que utilizaron para determinar dicho valor, la autoridad fiscal utilizando los medios señalados en el artículo 102 de este Código, procederá a determinarlo aplicando cualquiera de los procedimientos señalados en el artículo anterior, a fin de realizar el cobro del impuesto correspondiente.”⁷³

Lo anterior resulta por el hecho de que muchas personas, abusando de la oportunidad que tienen de auto calcular el valor de su predio, para efectos de pagar menor cantidad, declaran un valor inferior al que realmente considerarían para su inmueble en el caso, por ejemplo de una compra-venta del mismo. Por ello, si la autoridad detecta anomalías en cuanto al valor catastral declarado por los contribuyentes, podrá establecerlo esta misma.

“ARTICULO 151.- Para los efectos de lo establecido en los párrafos segundo y tercero de la fracción I del artículo 149 de este Código, la Asamblea emitirá la relación de valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él, instalaciones especiales de tipo común, elementos accesorios u obras complementarias, que servirán de base a los contribuyentes para determinar el valor catastral de sus inmuebles y el impuesto predial a su cargo.

Dichos valores unitarios atenderán a los precios de mercado del suelo y de las construcciones en el Distrito Federal, así como a las características comunes de los inmuebles que se ubiquen en las distintas zonas del mismo, refiriéndolos a colonias catastrales de condiciones homogéneas, tipo área de valor, tipo enclave de valor y tipo corredor de valor.

La Asamblea podrá modificar la configuración y número de las colonias catastrales.

Tratándose de inmuebles cuya región, manzana y valores unitarios de suelo no se encuentren contenidos en la relación respectiva a que se refiere el primer párrafo de este artículo, los contribuyentes podrán considerar como valor del metro cuadrado del suelo, el que les proponga la autoridad, previa solicitud que al efecto formulen o el que determinen a través de la práctica de avalúo conforme a la opción prevista en el artículo 149 de este Código.

Las autoridades fiscales formularán las propuestas de determinación de valor a que se refiere el párrafo anterior, atendiendo a los valores fijados en la zona de que se trate y de acuerdo a las definiciones que respecto de las colonias catastrales se establecen en las relaciones de Valores Unitarios del Suelo, de las Construcciones, de las Instalaciones Especiales, Elementos Accesorios u Obras Complementarias contenidas en este Código.”⁷⁴

Todas las tablas, definiciones y características que deberán utilizarse para poder realizar un levantamiento y determinar el valor catastral de un inmueble, se encuentran en el Código Financiero del Distrito Federal, esto se aplica muy comúnmente ya que mucha gente paga en

⁷³ Ibidem.

⁷⁴ Ibidem.

base a las boletas de propuestas de determinación de valor que les envía el mismo gobierno del Distrito Federal.

ARTICULO 154.-“...Para el caso de inmuebles en proceso de construcción, el valor catastral que servirá de base para calcular el impuesto predial a pagar, se determinará a partir de la clasificación que de dichos inmuebles se efectúe, tomando como base los datos proporcionados en la licencia de construcción respectiva, la bitácora de obra o cualquier otra documentación que contenga los registros cronológicos de dicha ejecución, y los avances de obra realizados...”⁷⁵

El caso del artículo 154 es sui generis, porque como puede determinarse el verdadero valor de un predio que aún se encuentra en construcción y que por tanto no se puede determinar certeramente el valor del mismo.

Ahora bien, como elemento integrante del impuesto predial, el valor catastral se convierte en parte imprescindible del mismo, constituyendo la base gravable de dicho impuesto.

“...Para fines fiscales, un lote de terreno puede definirse como una fracción cuyos linderos están determinados física o legalmente”, esa determinación se lleva a cabo mediante levantamientos catastrales. A partir de esta definición, la codificación de la propiedad inmobiliaria se obtiene mediante un identificador o clave catastral. Un identificador es un símbolo gráfico (numérico o alfanumérico), que se le asigna a una unidad de terreno para identificar datos relacionados con esta unidad. El identificador debe ser pues, una clave sencilla, única en su género, precisa, flexible, económica y de fácil acceso.”⁷⁶

Siendo tan importante el valor catastral que se otorgue a un predio ya que de ello derivará la carga tributaria, es importantísimo que esa determinación sea la óptima para no menoscabar el patrimonio de los contribuyentes ni propiciar la evasión fiscal.

“...la determinación del método óptimo de levantamiento debe realizarse sobre la base de factores como la precisión, la finalidad, el costo y el tiempo programado del levantamiento, así como las restricciones de índole legal o administrativa y las circunstancias humanas, políticas y económicas que existan en un momento dado. Como puede verse, la definición y la realización de un levantamiento catastral nunca pueden abstraerse de las condiciones globales de una sociedad.”⁷⁷

En el mismo sentido se pronunció el estudioso en la materia catastral Hernán Pérez Vega al señalar que basándonos en correctas técnicas catastrales se garantizará la aplicación del principio constitucional de proporcionalidad y equidad contributivas.

⁷⁵ Ibidem.

⁷⁶ Op. Cit. DOBNER EBERL, p. 46 y 47.

⁷⁷ Ibidem p. 47.

“...nuestra ley constitucional determina, entre las obligaciones que tenemos todos los mexicanos, la de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y municipio en que residimos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes en la materia. Asimismo, los Ordenamientos Fiscales del Distrito Federal señalan que tal proporcionalidad y equidad, en lo que respecta al impuesto predial se revelan por el valor catastral de los predios, o por el monto de las rentas que éstos produzcan, o sean susceptibles de producir. Toca a la Tesorería del Distrito Federal, al través de su Dirección de Catastro e Impuesto Predial, el establecimiento de las técnicas catastrales que permitan determinar, dentro del marco jurídico establecido, las bases gravables de los predios ubicados dentro de la jurisdicción del Distrito Federal. Se ha dicho que hacer catastro es una tarea difícil y que mantenerlo actualizado, lo es aún más.”⁷⁸

Hasta el momento, se puede concluir lo siguiente:

“...el logro de la proporcionalidad y equidad contributivas está en función de la determinación de la base gravable... las técnicas para la determinación de la citada base, deben ofrecer garantía de confiabilidad...”⁷⁹

El catastro, para su buen funcionamiento y logro de los objetivos anteriormente citados, cuenta con varios elementos que le auxilian en su difícil tarea, es decir, apoyándose en criterios de determinación del valor catastral es como llega a establecer la tan trascendente base del impuesto predial.

“...el Catastro determina los “lotes tipo” para cada zona de la ciudad, los valores unitarios de la tierra, los coeficientes de afectación a tales valores, la tipificación de las construcciones, los valores unitarios de las mismas y los criterios de depreciación. Todo ello, aplicado a las condiciones y características específicas de cada propiedad raíz, debidamente tipificada, produce el valor catastral o base gravable para efectos de pago de impuesto predial. Esa así como el Catastro garantiza, mediante sus técnicas, la aplicación del principio constitucional de proporcionalidad y equidad contributivas, descansando en ello la confianza de quienes contribuimos a los gastos públicos, para el progreso y bienestar de la ciudad de México y de la Patria.”⁸⁰

Efectivamente, el objetivo de la valuación catastral es la determinación de la base gravable,

“Podemos definir el objetivo de la valuación catastral que practica la Tesorería del D.F. como la determinación de la base gravable a la propiedad raíz, para efectos de pago del impuesto predial, dentro del principio de proporcionalidad y equidad contributivas y en la jurisdicción del Distrito Federal.”⁸¹

“Para los efectos de pago del impuesto predial se considera:”valor catastral, el que fije a cada predio la Tesorería del Distrito Federal. Este valor deberá aproximarse lo más posible al valor comercial que tenga el predio en la fecha del avalúo.”⁸²

No obstante a lo anterior, el valor catastral de los predios se actualiza según la legislación de cada entidad.

Debo aclarar que para obtener el valor catastral, se realizará una valuación por separado del terreno y de las construcciones en éste, luego se sumarán ambos valores dando como resultado el valor catastral del predio, a este procedimiento se le denomina valuación directa o

⁷⁸ Ibidem p. 55.

⁷⁹ Ibidem p. 56.

⁸⁰ Ibidem p. 60 y 61.

⁸¹ Ibidem p. 141.

⁸² Ibidem.

aproximación al costo y utiliza un sistema de comparación (empleado comúnmente en las valuaciones de mercado)

“...con el cálculo del costo de reposición de las edificaciones como nuevas, al que se le deduce la pérdida de valor ocasionada por depreciación o deterioro físico; así como por obsolescencia funcional y económica según el caso.”⁸³

En efecto, este procedimiento es mixto debido a que utiliza elementos por un lado del mercado y por otro del costo:

“Sumamos así un valor y un costo y el resultado es una cifra que llamamos en este caso, valor catastral.”⁸⁴

“Corresponde este sistema a la etapa de desarrollo en el avalúo, denominada científica que desplazó a la etapa intuitiva o empírica. Aun cuando nuestro grado de desarrollo en la valuación deja mucho que desear, los logros obtenidos en la etapa científica consistentes en el advenimiento de fórmulas que tratan de relacionar las características físicas de los predios con el valor, son aplicables a catastro pues resultan prácticas y permiten uniformar los procedimientos, para garantizar, en última instancia, la proporcionalidad y equidad contributivas que consagran nuestras leyes.”⁸⁵

Si bien el maestro Dobner Eberl, pretende resumir en unas fórmulas de obtención de datos los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad contributivas, no se debe caer en el error de creer que esto es cierto, ya que él mismo señala en el anterior párrafo que el grado de desarrollo de la valuación aún deja mucho que desear y por lo tanto no puede garantizar los mencionados principios sino tan solo pretende hacerlo y eso solo es un paso de muchos otros que se deben dar para lograr vislumbrar las garantías antes mencionadas.

He llegado ahora al tema del valor unitario, concepto importante, pues basándonos en este llegaremos a establecer el valor catastral del predio y con ello la base a la cual se aplicarán las tarifas establecidas que arrojarán como resultado el monto del impuesto a pagar y porque es además, el que se establece basándose en los criterios que apliquen los valuadores.

Retomaré el aspecto colectivo de los avalúos pues el individual se realiza solamente bajo ciertas circunstancias que comentaré mas adelante, de tal manera, se verá que en el método de valuación colectiva se reducen los valores conocidos a un denominador común, es decir a un valor unitario, esa reducción o creación de un valor unitario dependerá de ciertos criterios que delimitaran dicho valor dependiendo de las características y ubicación del predio, de tal manera que podrá establecerse en base a un terreno o a una construcción, a una zona urbana, o industrial, y muchos otros factores de aplicación.

“En zonas donde el tamaño del lote es el factor más importante para determinar el valor, la medida más conveniente es una unidad superficie. Donde influyen el tamaño y la forma, la unidad puede ser la superficie o una dimensión lineal, generalmente con referencia al frente de la propiedad, La unidad superficie representa el caso más general, ya que normalmente aumenta el valor de un predio cuando aumenta su superficie.”⁸⁶

⁸³ Ibidem p. 142.

⁸⁴ Ibidem.

⁸⁵ Ibidem p. 142 y 143.

⁸⁶ Ibidem p. 128 y 129.

“La representación de los valores unitarios puede realizarse en forma numérica y/o en forma gráfica. En forma numérica se produce un listado de computadora con el valor unitario de una calle identificada por su clave, su nombre y los nombres de las calles entre las cuales se encuentra la acera en cuestión. En forma gráfica se presentan los valores unitarios en un plazo de valores. El plano debe mostrar: todas las calles de cada colonia catastral, la clave catastral de cada manzana, las claves y nombres de cada calle, así como cada valor unitario por metro cuadrado o por metro lineal de frente.”⁸⁷

Como anuncié en párrafos anteriores, es necesario comentar también que, la valuación que la autoridad realiza a los predios para efecto de otorgar un valor catastral a estos y de ello partir para establecer la base del impuesto predial a cobrar, no es el único método que existe para determinar dicha base, puesto que el mismo Código Financiero del Distrito Federal, establece la obligación de que sean los propietarios de los inmuebles quienes determinen su valor si así lo desean, a través de un avalúo de los mismos, o bien, opten por aceptar la propuesta que les realiza la Secretaría. Esto es lo que señala el artículo 37 del Código Financiero del Distrito Federal al respecto.

Artículo 37 CFDF.- “Los contribuyentes tendrán la obligación de presentar declaraciones para el pago de las contribuciones en los casos en que así lo señale este Código. Para tal efecto lo harán en las formas que apruebe la Secretaría, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran. No obstante lo anterior, la autoridad fiscal podrá emitir propuestas de declaraciones para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de tales obligaciones, las cuales no tendrán el carácter de resoluciones fiscales y por tanto no relevarán a los contribuyentes de la presentación de las declaraciones que correspondan.

Si los contribuyentes aceptan las propuestas de declaraciones a que se refiere el párrafo anterior, las presentarán como declaración y la autoridad ya no realizará determinaciones por el período que corresponda, si los datos conforme a los cuales se hicieron dichas determinaciones corresponden a la realidad al momento de hacerlas. Si los contribuyentes no reciben dichas propuestas podrán solicitarlas en las oficinas autorizadas.”⁸⁸

Sin embargo, el avalúo que el particular realice por propia cuenta de su predio deberá ajustarse a lo siguiente:

“ARTICULO 44.- Para efectos fiscales los avalúos vinculados con las contribuciones establecidas en este Código, sólo podrán ser practicados además de la autoridad fiscal, por:

- I. Peritos valuadores debidamente registrados ante la autoridad fiscal, que cumplan con los mismos requisitos que se exigen a quienes se consideran en las demás fracciones de este artículo;*
- II. Instituciones de Crédito;*
- III. Sociedades civiles o mercantiles cuyo objeto específico sea la realización de avalúos;*
- IV. Dirección General de Patrimonio Inmobiliario, y*
- V. Corredores públicos.*

Las Instituciones de Crédito, así como las sociedades civiles o mercantiles a que se hace mención, deberán auxiliarse para la suscripción y realización de los avalúos de personas físicas registradas ante la autoridad fiscal, debiendo acreditar ante ella los siguientes requisitos, mismos que serán aplicables a los corredores públicos:

- a). Que tengan la acreditación de perito valuador de bienes inmuebles otorgada por el Colegio Profesional respectivo, en concordancia con la ley de la materia, o registro de la Dirección General de Patrimonio Inmobiliario;*
- b). Que tengan como mínimo una experiencia de dos años en valuación inmobiliaria;*

⁸⁷ Ibidem p. 129.

⁸⁸ Op. Cit. CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

c). Que tengan conocimientos suficientes de los procedimientos y lineamientos técnicos, así como del mercado de inmuebles del Distrito Federal, para lo cual se someterá a los aspirantes a los exámenes teóricos-prácticos que la propia autoridad fiscal estime conveniente, y

d). Que tengan título profesional en algún ramo relacionado con la materia valuatoria, registrado ante la autoridad competente, o que legalmente se encuentren habilitados para ejercer como corredores, y que figuren en la lista anual de Peritos autorizados del Colegio Profesional respectivo, en concordancia con la ley de la materia.

Los corredores públicos deberán acreditar ante la autoridad fiscal que cumplen con los requisitos de los incisos b), c) y d) de este artículo.

Las personas a que se refieren las fracciones I a V de este artículo, deberán presentar ante la Secretaría, a más tardar el día 15 de cada mes, copia de los avalúos que suscriban realizados en el mes inmediato anterior, respecto de inmuebles ubicados en el Distrito Federal, a través de los medios que establezca para tal efecto la Secretaría.⁸⁹

No obstante, la autoridad tiene el derecho de realizar los avalúos efectuados por éstas personas para el particular, a fin de verificar el correcto pago de impuestos y puede además, imponer sanciones cuando considere que no se cumple o se transgrede lo establecido por el Código en ese respecto:

“ARTICULO 45.- En caso de que las personas autorizadas por la autoridad fiscal o registradas ante ella, practiquen avalúos sin ajustarse a los procedimientos y lineamientos técnicos, dicha autorización o registro, podrán ser suspendidos de seis a treinta y seis meses. Si hubiere reincidencia o participación en la comisión de algún delito fiscal, se podrá cancelar en forma definitiva dicha autorización o registro, sin perjuicio de las demás sanciones administrativas o penales en que pudieran llegar a incurrir, y se notificará al Colegio respectivo.

Para la determinación de las sanciones a que hace referencia el párrafo anterior, se estará a lo dispuesto en este Código, así como en los procedimientos y lineamientos técnicos.

La revisión de los avalúos practicados por las personas autorizadas por la autoridad fiscal o registrada ante ella, se podrá efectuar en forma independiente al ejercicio de otras facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

Los avalúos que no reúnan los requisitos a que se refiere este Código, no producirán efectos fiscales.⁹⁰

Asimismo, si se constituye alguna infracción al momento de la realización de esta conducta dolosa los efectos a ésta serán establecidos por el mismo Código Financiero.

Este otro artículo del Código Financiero del Distrito Federal, faculta a las autoridades competentes con el objetivo de determinar créditos fiscales para practicar avalúos y para revisar los que ya hayan sido determinados por los contribuyentes e incluso por los fedatarios públicos, es decir que si se ha declarado un valor inferior al verdadero valor catastral, las autoridades podrán cobrar la diferencia generada así como sus respectivos accesorio legales.

“ARTICULO 95.- Las autoridades competentes, a fin de determinar la existencia de créditos fiscales, dar las bases de su liquidación, cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones que rigen la materia y comprobar infracciones a las mismas, estarán facultadas para, en forma indistinta, sucesiva o conjunta, proceder a:

⁸⁹ Ibidem.

⁹⁰ Ibidem.

...XIII. Practicar avalúos de bienes inmuebles y revisar los avalúos que presenten los contribuyentes o fedatarios públicos, y en caso de encontrar errores, ya sea aritméticos, de clasificación de inmuebles o de aplicación de valores y en métodos alternativos de valuación aplicados; manifestaciones incorrectas en la superficie de terreno, de la construcción o del número de niveles, omisión de la valuación de instalaciones especiales, elementos accesorios u obras complementarias, o incorrecta aplicación de factores de eficiencia que incrementen o demeriten el valor catastral o en su caso influyan en la determinación incorrecta no justificada y fundada técnicamente del valor comercial de los inmuebles, los comunicará a los contribuyentes mediante la liquidación del impuesto respectivo y sus accesorios legales. En caso de que la autoridad fiscal determine diferencias a favor de los contribuyentes, de oficio hará la corrección respectiva, teniendo derecho los contribuyentes a solicitar la devolución o a compensar el saldo resultante contra pagos posteriores;...⁹¹

Otros casos en los que las autoridades podrán determinar el valor catastral de los inmuebles son los señalados por el artículo 101 del Código Financiero del Distrito Federal, a saber:

“ARTÍCULO 101.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el valor catastral de los inmuebles, cuando:

I. Los contribuyentes se opongan u obstaculicen el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales;

II. Los contribuyentes no cuenten con la información o documentación relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales a que se refiere este Código, que le sea solicitada por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, no proporcionen dicha información o documentación, la oculten o la destruyan;

III. Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de sus inmuebles mediante contratos o actos pactados aparentemente a título gratuito y acuerden o perciban, por sí o a través de diversas personas, contraprestaciones debidamente comprobadas por el otorgamiento de dicho uso o goce temporal para evitar el pago del impuesto a que se refiere el artículo 149, fracción II;

IV. Los contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de sus inmuebles mediante contratos o actos pactados con terceros a través de los cuales acuerden o perciban, con motivo de subarrendamientos, cesiones de derechos u otros instrumentos, contraprestaciones por el otorgamiento de dicho uso o goce temporal, excepto cuando demuestren que no tenían conocimiento, ni habían otorgado el consentimiento expreso o tácito de estos actos, y

V. Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de sus inmuebles, incluso a título gratuito, y celebren contratos respecto de los mismos inmuebles por otros conceptos tales como mantenimiento, publicidad, propaganda u otros de naturaleza análoga, cuya contraprestación, sea desproporcional en relación con la obtenida por el otorgamiento del uso o goce temporal de los inmuebles.⁹²

Cuando se suscite cualquiera de los hechos señalados en el artículo anterior, las autoridades podrán determinar el valor catastral del inmueble en base a los siguientes métodos, establecidos por el artículo 102 del Código Financiero del Distrito Federal:

“ARTICULO 102.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales podrán determinar el valor catastral de los inmuebles utilizando conjunta o separadamente cualquiera de los siguientes medios:

1. Los datos aportados por los contribuyentes en las declaraciones de cualquier contribución presentada a las autoridades fiscales federales o del Distrito Federal;

⁹¹ Ibidem.

⁹² Ibidem.

2. Información proporcionada por terceros a solicitud de la autoridad fiscal, cuando tenga relación de negocios con los contribuyentes;

3. Cualquier otra información obtenida por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades, y

4. Indirectos de investigación económica, geográfica, geodésica o de cualquier otra clase, que la Administración Pública del Distrito Federal o cualquier otra dependencia gubernamental o entidad paraestatal de la Administración Pública Federal utilice para tener un mejor conocimiento del territorio del Distrito Federal y de los inmuebles que en él se asientan, siendo éstos, los siguientes:

- a). Fotogrametría, incluyendo la verificación de linderos en campo;
- b). Topografía;
- c). Investigación de campo sobre las características físicas de los inmuebles, considerando el suelo, construcciones e instalaciones especiales, y
- d). Otros medios que permita el avance tecnológico en la materia.⁹³

Como se puede observar, la obligación inicialmente es de los contribuyentes, quienes deben realizar sus declaraciones por sí, sin embargo la autoridad se ha dado a la tarea de realizar propuestas de pago, basándose en un valor catastral obtenido previa valuación que ya ha realizado de manera colectiva de los predios, lo que nos deja la puerta abierta, para que si en determinado momento el contribuyente decide hacer caso omiso a dichas propuestas de pago, pueda efectuar la suya por cuenta propia.

Por lo tanto, el valor catastral que se dé a cada inmueble, resultado de la operación realizada según los valores unitarios establecidos previamente conforme a las características y ubicación del predio y a las dimensiones y características del mismo, será el que servirá como base en la aplicación de las tarifas determinadas por el Código Financiero para la obtención del monto del impuesto a pagar por cada contribuyente.

Por todo lo anterior me parece sumamente importante que el valor catastral otorgado a dichos inmuebles sea el correcto, para así poder garantizar la proporcionalidad y equidad del impuesto que se cobre ya que las tarifas no cambian constantemente, es el valor catastral el que es distinto para cada predio y es en base a este donde se situarán en la tabla de las tarifas dichos predios.

A continuación, transcribiré las normas de aplicación de las tablas de valores unitarios para establecer el valor catastral es decir, la base del impuesto predial y que son parte de las reglas del juego en materia de impuesto predial:

NORMAS DE APLICACIÓN.

“1.-Para la aplicación de la Tabla de Valores Unitarios de Suelo a un inmueble específico, se determinará primero la Delegación a que corresponda. Según su ubicación se constatará si se encuentra comprendido dentro de la Tabla de Colonia Catastral de tipo Corredor o Enclave, de ser este el caso le corresponderá al inmueble el valor unitario por metro cuadrado respectivo. En caso contrario se determinará la región con los tres primeros dígitos del número de cuenta catastral y su Manzana con los tres siguientes dígitos del mismo número de cuenta, a los cuales deberá corresponder una Colonia Catastral de tipo Área con un valor unitario por metro cuadrado. El valor unitario que haya correspondido se multiplicará por el número de metros cuadrados de terreno, con lo que se obtendrá el valor total del suelo del inmueble.

⁹³ Ibidem.

2.-Para la aplicación de la Tabla de Valores Unitarios de las construcciones, se considerarán las superficies cubiertas o techos y las superficies que no posean cubiertas o techos, según sea el caso. Para determinar el valor de la construcción se clasificará el inmueble en el tipo y clase que le correspondan: con este tipo y clase se tomará el valor unitario de la construcción, establecidos en la tabla de valores unitarios de las construcciones y se multiplicará por los metros cuadrados de la construcción, con lo que se obtendrá el valor total de la edificación.

Para la determinación del valor de la construcción de un inmueble de uso habitacional se considerarán todos los espacios cubiertos propios de este uso incluyendo los cuartos de servicios, patios, andadores, cajón de estacionamientos, cocheras, jaulas de tendido, y en su caso, las obras complementarias, elementos accesorios e instalaciones especiales con que cuente.

En los inmuebles de usos diversos se considerará cada porción de uso y se determinará su tipo y clase que le corresponda. Los inmuebles en esta situación, deberán determinar el valor de la construcción de la suma total de cada uno de ellos.

Si el inmueble tiene porciones de distinto uso deberá tomar el valor de cada una y sumarse a las restantes para así obtener el valor total de la construcción.

Al resultado obtenido se le aplicará una reducción según el número de años transcurridos desde que se terminó la construcción o desde la última remodelación que se hubiere afectado a por lo menos un 30% de la superficie de la construcción, en razón del 1% por cada año transcurrido, sin que en ningún caso se descuente más del 40%. Si los inmuebles tuvieran porciones de construcción con diferentes fechas de terminación, la reducción procederá por cada porción según el número de años transcurridos desde que se terminó cada una de ellas.

3.-Cuando el inmueble cuente con instalaciones especiales, elementos accesorios y obras complementarias el valor resultante de aplicar lo señalado en el numeral 2, se incrementará en 8%.

Instalaciones especiales, aquellas que se consideran indispensables o necesarias para el funcionamiento operacional del inmueble de acuerdo a su uso específico: Tales como, elevadores, escaleras electromecánicas, equipos de calefacción o aire lavado, sistema hidroneumático, antenas parabólicas, equipos contra incendio.

Elementos Accesorios son aquellos que se consideran necesarios para el funcionamiento de un inmueble de uso especializado, que en sí se conviertan en elementos característicos del bien analizado, como: caldera de un hotel y baños públicos, espuela de ferrocarril en industrias, pantalla en un cinematógrafo, planta de emergencia en un hospital, butacas en una sala de espectáculos, entre otros.

Obras complementarias son aquellas que proporcionan amenidades o beneficios al inmueble, como son: bardas, celosías, andadores, marquesinas, cisternas, equipos de bombeo, gas estacionario, entre otros.

4.-El valor del suelo del inmueble, de sus construcciones y de sus instalaciones especiales, según sea el caso, se sumarán para obtener el valor catastral del inmueble.

La autoridad fiscal, mediante reglas de carácter general dará a conocer lo relativo a lo dispuesto en este artículo, en lenguaje llano y mediante folletos ejemplificativos.

5.-Para los inmuebles que se encuentren bajo el régimen de propiedad en condominio con anuncios de propaganda, se asignará una nueva cuenta condominal con terminación 999 (ejemplo: 001-001-01-999), específicamente para el anuncio o anuncios de propaganda, a fin de no afectar las cuentas individuales propias del condominio; esta cuenta llevará a su vez la leyenda "Inmueble con Anuncios de Propaganda", en la cual se determinará el total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal.

6.-Cuando el contribuyente presente avalúo comercial de un inmueble para la determinación del pago del impuesto predial, se procederá conforme a lo siguiente:

a) Se aplicará el numeral 1 de estas normas de acuerdo a la superficie de suelo declarada en el avalúo. Para esta aplicación no se considerarán los factores de demérito de suelo.

b) Se aplicará el numeral 2 de estas normas de acuerdo a la superficie de construcción declarada en el avalúo.

c) cuando el inmueble cumpla con lo establecido en el numeral 3 se incrementará el valor de las construcciones de acuerdo a lo que se señala en estas normas de aplicación.

7.-El valor catastral determinado mediante avalúo comprenderá la suma de los valores de suelo del inmueble, de sus construcciones, instalaciones especiales, elementos accesorios u obras complementarias, según sea el caso.⁹⁴

TASA O TARIFA.

También este tema fue abordado anteriormente, sin embargo ahora tiene una aplicación específica y se materializa en tarifas específicas para el impuesto predial.

La tasa constituye la cuota (cantidad en dinero) o tarifa que establece la norma tributaria para aplicarse al parámetro correspondiente (base gravable determinada por el valor catastral), dando como resultado el importe total de la contribución (impuesto predial) que se deberá enterar a la Tesorería del Gobierno del Distrito Federal dependiente de la Secretaría de Finanzas del mismo para efectos de contribuir al gasto público.

“ARTICULO 40.- Las cuotas y las tarifas de las contribuciones, las multas, valores y, en general, las cantidades que en su caso se establecen en este Código, vigentes en el mes de diciembre de cada año, se actualizarán a partir del primero de enero del año siguiente con el factor que al efecto se establezca en la Ley de Ingresos.

En el caso de que para un año de calendario la Asamblea no emita los factores a que se refiere el párrafo anterior, las cuotas y las tarifas de las contribuciones, las multas, valores y, en general las cantidades que en su caso se establecen en este Código, que se encuentren vigentes al treinta y uno de diciembre, se actualizarán a partir del primero de enero del año siguiente, conforme a la variación del promedio anual del Índice Nacional de Precios al Consumidor emitido por el Banco de México al mes de noviembre del año anterior al ejercicio fiscal en que deban actualizarse. Para ello, deberá dividirse el índice promedio de los doce meses más recientes entre el índice promedio de los doce meses anteriores, para aplicar su resultado como factor de ajuste.”⁹⁵

Del artículo anterior, se tiene que la tarifa del impuesto predial no es fija, cada año se ajustará tomando en consideración diversos factores, establecidos en la Ley de Ingresos, sin embargo estos son sólo arreglos que atienden a los cambios económicos del país, en realidad es mínimo el cambio en los porcentajes.

Por su parte, el artículo 152 del Código Financiero del Distrito Federal, nos establece las tarifas aplicables para el año 2007, como se observa a continuación:

“ARTICULO 152.- El Impuesto Predial se calculará por períodos bimestrales, aplicando al valor catastral la tarifa a que se refiere este artículo:

⁹⁴ Op. Cit. CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

⁹⁵ Ibidem.

I. TARIFA.

Rango Límite Inferior de Valor Catastral de un Inmueble Límite Superior de Valor Catastral de un Inmueble Cuota Fija Porcentaje Para Aplicarse Sobre el Excedente del Límite Inferior.

Rango	Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Porcentaje para el excedente del límite inferior
A	\$0.57	\$147,316.18	\$46.32	0.03157
B	147,316.19	294,631.92	92.84	0.05252
C	294,631.93	589,264.96	170.22	0.07282
D	589,264.97	883,896.87	384.78	0.08087
E	883,896.88	1,178,529.92	623.06	0.09442
F	1,178,529.93	1,473,161.84	901.26	0.11046
G	1,473,161.85	1,767,793.74	1,226.72	0.11461
H	1,767,793.75	2,062,426.80	1,564.41	0.12522
I	2,062,426.81	2,357,058.71	1,933.36	0.13097
J	2,357,058.72	2,651,691.77	2,319.25	0.13478
K	2,651,691.78	2,946,323.67	2,716.37	0.13892
L	2,946,323.68	3,240,955.59	3,125.68	0.14270
M	3,240,955.60	3,535,588.64	3,546.13	0.14715
N	3,535,588.65	5,892,647.35	3,979.69	0.15087
O	5,892,647.36	8,249,706.06	7,535.80	0.15087
P	8,249,706.07	10,606,764.76	11,091.90	0.15125
Q	10,606,764.77	14,142,353.40	14,656.96	0.15494
R	14,142,353.41	17,677,940.90	20,135.01	0.15494
S	17,677,940.91	22,324,422.42	25,613.06	0.15494
T	22,324,422.43	43,248,133.15	32,812.33	0.16014
U	43,248,133.16	64,171,843.87	66,319.57	0.16016
V	64,171,843.88	85,095,554.60	99,831.00	0.16018
W	85,095,554.61	106,019,265.32	133,346.61	0.16020
X	106,019,265.33	126,942,976.05	166,866.40	0.16022
Y	126,942,976.06	En adelante	200,390.38	0.16024

II. Tratándose de inmuebles de uso habitacional, el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes conforme a la tarifa prevista en la fracción I de este artículo será objeto de las reducciones que a continuación se señalan:

1. Los contribuyentes con inmuebles cuyo valor catastral se ubique en los rangos A, B, C y D, pagarán la cuota fija de:

Rango	Cuota
A	\$24.41
B	27.12
C	32.39
D	37.97

2. Los inmuebles cuyo valor catastral se encuentre comprendido en los rangos marcados con las demás literales de la tarifa mencionada, será reducido en los porcentajes que a continuación se mencionan:

Rango	Porcentaje de descuento
-------	-------------------------

A	0.00
B	0.00
C	0.00
D	0.00
E	66.00
F	45.00
G	33.00
H	24.00
I	22.00
J	19.00
K	16.00
L	13.00
M	10.00
N	0.00
O	0.00
P	0.00
Q	0.00
R	0.00
S	0.00
T	0.00
U	0.00
V	0.00
W	0.00
X	0.00
Y	0.00

III. Se deroga.

IV. Tratándose de los inmuebles que a continuación se mencionan, los contribuyentes tendrán derecho a una reducción del impuesto a su cargo:

1. Del 80% los dedicados a usos agrícola, pecuario, forestal, de pastoreo controlado, ubicados en la zona primaria designada para la protección o conservación ecológica; para lo cual deberá presentar una constancia de dicho uso, emitida por la Secretaría del Medio Ambiente, durante el ejercicio fiscal que corresponda, y

2. Del 50% los ubicados en zonas en las que los Programas Delegacionales o Parciales del Distrito Federal determinen intensidades de uso, conforme a las cuales la proporción de las construcciones cuya edificación se autorice, resulte inferior a un 10% de la superficie total del terreno; siempre y cuando no los destine a fines lucrativos, para lo cual durante el ejercicio fiscal que corresponda deberá presentar ante la Administración Tributaria en que se trate, una constancia expedida por la delegación con la que se acredite que el inmueble se ubica en este supuesto y manifestar bajo protesta de decir verdad que éste no se destina a fines de carácter lucrativo.

En inmuebles de uso diverso, para la aplicación de las reducciones previstas en las fracciones II y IV de este artículo, se estará a lo siguiente:

a). Se aplicará a la parte proporcional del impuesto determinado que corresponda al valor de suelo y construcción del uso que sea objeto de dicha reducción, y

b). Para determinar el porcentaje de reducción previsto en la fracción II de este artículo, se tomará como referencia el valor total del inmueble de que se trate.

Las reducciones no serán aplicables a aquellos bienes inmuebles en los que se encuentren instalados o fijados anuncios con publicidad exterior, en los términos de lo dispuesto por la Ley de

*Desarrollo Urbano del Distrito Federal, cuando el contribuyente otorgue el uso o goce temporal del predio para su instalación.*⁹⁶

Cabe mencionar también que una vez calculado el monto a pagar por impuesto predial o habiendo aceptado la propuesta de la boleta emitida por las autoridades, habrá lugar al pago del mismo, para lo cual se deberá tomar en cuenta que el período o época de pago (como elemento de las contribuciones) será en los meses de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre o bien podrá realizarse un pago único anual, el cual, si se realiza tendrá beneficios como descuentos.

“ARTICULO 153.- El pago del impuesto predial deberá hacerse en forma bimestral, durante los meses de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre, mediante declaración ante las oficinas autorizadas.

Cuando los contribuyentes cumplan con la obligación de pagar el impuesto predial en forma anticipada, tendrán derecho a una reducción, en los términos siguientes:

I. Del 10%, cuando se efectúe el pago de los seis bimestres, a más tardar el último día del mes de enero del año que se cubra;

II. Del 6%, cuando se efectúe el pago de los seis bimestres, a más tardar el último día del mes de febrero del año que se cubra, y

III. Del 1.5%, cuando se efectúe el pago del impuesto predial durante el primer mes de cada bimestre.

*Este porcentaje de reducción, también se otorgará por los bimestres que se paguen por anticipado.*⁹⁷

El siguiente artículo, ha de citar las reglas para determinar el monto a pagar por concepto de impuesto predial, para el caso de que el inmueble se encuentre en construcción, así mismo, señala más beneficios para aquellos contribuyentes que no sean morosos y que por el contrario paguen anticipadamente sus impuestos, ya que podrán deducir este concepto, para ello las autoridades fiscales deberán otorgar las facilidades encaminadas a la presentación de la declaración del mismo.

“ARTICULO 154.- Cuando el valor catastral declarado se modifique por cualquier causa se declarará el nuevo valor, junto con el pago del impuesto predial que corresponda al mismo, a partir del bimestre siguiente a aquél en que ocurra la modificación.

En el supuesto de que el contribuyente hubiere optado por pagar el impuesto predial en forma anticipada, con base en el valor catastral vigente al momento del pago, de acuerdo a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo anterior, en el momento de pagar el impuesto predial conforme al nuevo valor, podrá deducir el impuesto predial efectivamente pagado por anticipado, más la reducción del porcentaje correspondiente al pago anticipado que hubiera realizado.

La autoridad fiscal otorgará al contribuyente las facilidades necesarias para la presentación de la declaración a que se refiere el párrafo anterior.

En el caso de fraccionamientos de inmuebles, el impuesto se causará por cada fracción que resulte, a partir del bimestre siguiente a aquél en que se autorice su constitución.

Tratándose de subdivisión o fusión de inmuebles, el impuesto se causará a partir del bimestre siguiente a aquél en que se autorice la subdivisión o fusión.

⁹⁶ Op. Cit. CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

⁹⁷ Ibidem.

Para el caso de inmuebles en proceso de construcción, el valor catastral que servirá de base para calcular el impuesto predial a pagar, se determinará a partir de la clasificación que de dichos inmuebles se efectúe, tomando como base los datos proporcionados en la licencia de construcción respectiva, la bitácora de obra o cualquier otra documentación que contenga los registros cronológicos de dicha ejecución, y los avances de obra realizados.

Para tales efectos, la clase y uso de la construcción se definirán por las características y datos contenidos en la licencia respectiva, en tanto que el rango de niveles variará de acuerdo al avance de construcción manifestado por el contribuyente, o en su defecto, el que se desprenda de la bitácora de obra o cualquier otra documentación que contenga los registros cronológicos de dicha ejecución, definiendo así los datos catastrales conforme a los cuales se calculará el valor de la construcción atendiendo a los metros cuadrados edificados hasta el último día del bimestre inmediato anterior al que se vaya a declarar, aplicando las tablas de valores unitarios de construcción vigentes en el ejercicio fiscal que corresponda. A lo anterior, se le adicionará el valor del suelo determinado conforme a las tablas de valores unitarios de suelo vigentes.

En relación con el párrafo anterior, para el caso en que se suspenda o interrumpa el proceso de construcción de la obra respectiva por más de un bimestre, se deberá presentar ante la autoridad fiscal la manifestación correspondiente debidamente justificada, anexándola a la declaración que corresponda al bimestre siguiente a aquel en que se presente esta circunstancia y hasta que la misma desaparezca, debiendo dar aviso a dicha autoridad cuando se reanude la ejecución de la obra, en el bimestre siguiente al en que esto suceda.⁹⁸

Ahora bien, la alícuota aplicada a la base gravable es muy importante, ya que de la operación aritmética que se realiza de ambos valores se determinará el monto del impuesto que deberá desembolsar el contribuyente para cumplir con la obligación del impuesto predial, de tal manera que como ya mencioné, la base gravable o valor catastral del inmueble será determinada por la valuación que de los predios se realice en base a las características del mismo, pero la alícuota será determinada de manera proporcional por los legisladores según sus consideraciones, por ello no está por de más decir que las personas que realizan las leyes deben tener plena conciencia de que las tasas o tarifas o cuotas que establezcan afectarán de manera directa a los contribuyentes, motivo por el cual no deben ser excesivas, mas si proporcionales a la riqueza detentada con la propiedad de cada sujeto.

Por otro lado es correcto que existan exenciones y deducciones en este impuesto derivadas de las especiales circunstancias de cada caso y esto no afecta de manera alguna el principio de equidad e igualdad consagrado en nuestra Carta Magna.

Sin embargo, algo que a mi consideración si afecta estos principios es la nueva figura adherida mediante reforma en el año de 2005 a la cual denominaron enclave de valor y que estudiaré a continuación.

4.4 REFORMA DE 2005. ENCLAVE DE VALOR EN RELACIÓN A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Siendo esta una reforma reciente, existe muy poco aún establecido al respecto, tanto por la falta de bibliografía como por el desconocimiento por la mayor parte de la población de esta figura, no obstante, esta situación amplia el campo de actuación para manifestarme al respecto por lo cual trataré de aclarar el panorama.

⁹⁸ Ibidem.

El 23 de diciembre de 2005, la Asamblea Legislativa del Distrito Federal aprueba la Ley de Ingresos y el Código Financiero para el Distrito Federal para 2006, estableciendo un ajuste del 4.14% para los impuestos, derechos y servicios.

Con el voto en contra del Partido de la Revolución Institucional (PRI), Partido Acción Nacional (PAN) Y EL Partido Verde Ecologista, la mayoría perredista en la Asamblea Legislativa del Distrito Federal (ALDF) aprobó la Ley de Ingresos y el Código Financiero para el Distrito Federal para el año 2006. Con ello, a partir del primero de enero los impuestos, derechos y servicios que se cobran en la ciudad, como el agua potable y el predial tendrán un ajuste del 4.14%.

Durante esta asamblea, la mayoría perredista aprobó también la creación de una nueva categoría en el impuesto predial llamada “enclave de valor”, por medio del cual se le cobrará más a los contribuyentes que tengan viviendas residenciales de alto valor comercial pero que están ubicadas en zonas consideradas como populares.

Inicialmente fueron ocho los fraccionamientos residenciales a los que se les pretendía imponer estos incrementos en el impuesto predial, a saber: en la Delegación Álvaro Obregón, residencial María Isabel, residencial Olivar del Sur y Rancho San Francisco; en la Delegación Cuajimalpa, fraccionamiento Santa Lucía, residencial la Punta y la Toscaza; en la Delegación Miguel Hidalgo, residencial Lomas y residencial Lomas II. No obstante, para este año son más de 30 los que se tienen contemplados.

Efectivamente, el artículo segundo del transitorio del decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal, publicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal el 31 de diciembre de 2005, que se encarga de establecer las definiciones, normas de aplicación y tablas para determinar los valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales, presenta algunas variaciones, sobre todo añade una nueva figura denominada enclave de valor, la cual es un tipo de colonia catastral así como las relativas a áreas y corredores de valor y que en conjunto, forman una clasificación de tres colonias catastrales dentro de las que los predios caerán en una u otra invariablemente según su ubicación y que por tanto repercutirá en el establecimiento del valor catastral de su predio y derivado de ello en el pago de sus contribuciones por impuesto predial.

De ahí la gran importancia de analizar esta novedosa figura para establecer si se encuentra o no acorde tanto con las disposiciones jurídicas que rigen este país, así como con los principios constitucionales del mismo, ya que de no estarlo, se estaría atentando contra las garantías otorgadas a los contribuyentes, con la pretensión del cobro de un impuesto mal fundamentado lo que daría lugar a la evasión o elusión de este cobro e incluso a la impugnación del mismo.

Para tal efecto, analizaré lo que establece el ordenamiento en comento:

“Colonia catastral tipo enclave de valor: Porción de manzanas o conjunto de lotes de edificaciones de uso habitacional, que cualitativamente se diferencian plenamente del resto de los lotes o manzanas del área en que se ubica en razón de que, no obstante que comparten una infraestructura y equipamiento urbanos generales con las mencionadas áreas, cuentan con características internas que originan que tengan un mayor valor unitario de suelo que el promedio del área, como son la ubicación en áreas perfectamente delimitadas, el acceso restringido a su interior, que cuentan con vigilancia privada, mantenimiento privado de áreas comunes, vialidades internas y alumbrado públicos y/o privados.

El valor por metro cuadrado de suelo del enclave de valor se encuentra contenido en el presente Código Financiero.

Cada enclave de valor está identificado con la letra E, seguida de dos dígitos que corresponden a la delegación, y una literal progresiva.

Quedan exceptuadas como colonia catastral tipo enclave de valor, los inmuebles donde se ubiquen viviendas de interés social y/o popular.⁹⁹

En primer lugar determinaré que es un “enclave”, de este modo, al comprender mejor este término, se entenderá a que se refiere el concepto completo “enclave de valor”.

Para la Real Academia de la Lengua Española enclave es aquel:

“...territorio incluido en otro de mayor extensión y de características distintas.”¹⁰⁰

De lo anterior se tiene que, un enclave es un territorio que se encuentra dentro de otro, pero que no comparte las mismas características que aquel.

Ahora bien, puede haber diversos tipos de enclaves, ya sea por su cultura, su lengua u otra cualidad que los diferencia del resto del territorio en el que se encuentran, en el caso que me ocupa las diferencias que existen son por características de la zona que la hace de mayor valor como lo es seguridad privada, mayor alumbrado, etc.

Entonces, procederé a establecer las características que según el texto del propio Código Financiero del Distrito Federal constituyen un enclave de valor:

- Es una colonia.- las colonias son porciones de territorio que se componen de grupos de manzanas, mismas que se integran por conjuntos de inmuebles los cuales pueden ser de tres tipos como ya quedó anteriormente establecido, uno de estos es el denominado enclave de valor, por lo cual se puede aducir que un enclave de valor abarcará no sólo manzanas o lotes sino colonias.
- De uso habitacional.- lo que significa que residen individual o colectivamente las personas o familias y su destino no es el de oficinas, hoteles, comercios, industrias u otros de tipo no habitacional.
- Con infraestructura y equipamiento urbano generales con el resto del área.- se refiere a los servicios que el gobierno brinda como agua potable y drenaje, alumbrado, etc. y que efectivamente no fueron integrados o creados por ellos o para ellos, tan sólo son beneficios generales para toda la población.
- Cualitativamente diferente, es decir que cuenta con características internas públicas o generalmente privadas como:

⁹⁹ Op. Cit. CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

¹⁰⁰ GRAN DICCIONARIO ENCICLOPEDICO ILUSTRADO. Tomo IV, Selecciones del Reader's Digest, México, 1979, p. 1253.

- ubicación en áreas perfectamente delimitadas.- existen calles debidamente trazadas por las que se puede transitar sin problema alguno.
 - acceso restringido a su interior.- existen plumas, rejas o medios muros que impiden la entrada con vehículos por esa zona a personas ajenas a menos que muestren alguna identificación (esto restringe el libre tránsito).
 - vigilancia privada.- se contratan los servicios de personas que fungen como vigilantes en las entradas principales de estas zonas y que son quienes controlan la entrada y salida de los vehículos y que además realizan rondas por todos los alrededores con el objetivo de brindar protección y seguridad a los residentes.
 - mantenimiento privado de áreas comunes.- se contratan los servicios de personas que se encargan de podar pasto, regar árboles limpiar basura, pintar bancas, juegos, banquetas, etc. en las áreas que son de uso común como lo es algún parque.
 - vialidades internas.- generalmente éstas ya estaban delimitadas por el Gobierno, pero les realizan mejoras.
 - Alumbrado.- al alumbrado también es básicamente público, pero los habitantes de la zona se encargan de proporcionar un mejor alumbramiento nocturno ya sea colocando más postes o poniendo luces afuera de sus casas.
- Mayor valor unitario del suelo.- derivado de todo lo anterior, el valor unitario por cada metro cuadrado de suelo aumentará a consideración de las autoridades lo que desembocará un mayor pago del impuesto predial

Por lo tanto para la materia de este estudio, un enclave es una porción de manzanas o un conjunto de lotes que forman una colonia, la cual por sus especiales características que denotan un nivel superior al del área o la zona a la que pertenece, es decir a cierta delegación, debido a ciertas circunstancias o cualidades que solo estas poseen, lo cual les da un plus o un valor mayor a las que las rodean, ya que resultan mas habitables, seguras e incluso agradables que estas otras y por lo mismo los inmuebles o predios ubicados en esta demarcación tienen más valía que aquellos. No obstante, no hay que quedarse con esta primera impresión para efectos del pago del impuesto predial, ya que si bien es cierto dicho enclave representa mas cuantía, también lo es que todas esas características y cualidades de esa zona han sido proporcionadas por los propios habitantes y no por el gobierno del Distrito Federal, es decir, los recursos encaminados a rehabilitar y mejorar estas zonas son particulares y entonces surge la duda ¿Porqué el gobierno del Distrito Federal va a cobrar más por concepto de impuesto predial a aquellas personas que no satisfechas con los servicios que este les presta optan por invertir sus propios recursos en mejorar su lugar de residencia? ¿Porqué el gobierno del Distrito Federal cobrará por algo que no es capaz de otorgar con los ingresos que ya de si le son otorgados? y por último, ¿Porqué el gobierno del Distrito Federal considera que los habitantes de estas colonias cuentan con mayores recursos, cuando en realidad el desembolsar por el pago de los servicios que ellos mismos se proporcionan les representa un menoscabo en su patrimonio?

Para dar una mayor idea de que esta figura ha comenzado a operar se observa el siguiente cuadro contenido en el Código Financiero del Distrito Federal que señala los valores unitarios por metro cuadrado para esta novedosa figura.

VALORES DEL SUELO PARA LAS COLONIAS CATASTRALES EN EL D.F. TIPO DE ENCLAVE DE VALOR					
DELEGACIÓN: 1 ÁLVARO OBREGÓN					
Clave del enclave	Denominación del enclave	Ubicación			Valor unitario \$/m2.
		Calle	No. Oficial	Colonia	
E-01-A	Residencial Maria Isabel	Av. Toluca	700	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-B	Residencial Olivar del sur	Av. Toluca	538	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-C	Rancho San Francisco	Calzada Desierto de los Leones	Sin número	Rancho San Francisco del Pueblo San Bartolo Ameyalco	2,672.04
E-01-D	Residencial Olivar Espacio	Av. Toluca	1083	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-E	Sin Nombre	Cda. Olivarito	77	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-F	Olivarito	Cda. Olivarito	638	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-G	Villas Montse Pinos y Villas Montse 2da. Secc.	Av. Toluca	1047 y 1047A	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-H	Residencial Bosques	Av. Toluca	893	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-I	Av. Toluca 911	Av. Toluca	911	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-J	Monsa 1	Calz. Desierto de los Leones	5224	Olivar de los Padres	1,421.76
E-01-K	Monsa 2	Calz. Desierto de los Leones	5228	Olivar de los Padres	1,421.76
E-01-L	Fraccionamiento Encino Grande	Calle Encino Grande	98	Olivar de los Padres	1,421.76
E-01-M	Residencial Camelinas	Av. Toluca	811	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-N	Conjunto Lorena	Av. Toluca	815	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-O	Residencial la Paz	Av. Toluca	839	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-P	Sin Nombre	Av. Toluca	871	Olivar de los Padres	1,649.41

E-01-Q	Residencial de los Leones	Calz. Desierto de los Leones	5290	Olivar de los Padres	1,421.76
E-01-R	Fraccionamiento las Palomas	Calz. Desierto de los Leones	1410	Olivar de los Padres	1,591.20
E-01-S	Fraccionamiento Fraile	Calz. Desierto de los Leones	5436-A	Olivar de los Padres	1,591.20
E-01-T	Cond. Desierto de los Leones	Calz. Desierto de los Leones	5478	Olivar de los Padres	1,591.20
E-01-U	Condominio Arcos del Desierto	Calz. Desierto de los Leones	1418	Olivar de los Padres	1,591.20
E-01-V	Cumbres San Francisco	Calz. Desierto de los Leones	1414	Olivar de los Padres	1,421.76
E-01-W	Los Vitrales	Centenario	965	Hueytale	992.35
E-01-X	Residencial Tarango	Centenario	2720	Residencial Tarango	1,533.72
E-01-Y	Rincón de Centenario	Centenario	2699-A y 2699-B	Misiones de Tarango	1,533.72
E-01-Z	Oikos de Tarango	Centenario	2301	Real de Tarango	1,533.72
E-01-A`	Las Haciendas	Barranca de Tarango	80	Lomas de Axomatla	1,591.20
E-01-B`	Puerta del Sol	Cda. Olivarito	45	Olivar de los Padres	1,649.41
E-01-C`	Olivarito 62	Cda. Olivarito	62	Olivar de los Padres	1,649.41

**VALORES DEL SUELO PARA LAS COLONIAS CATASTRALES EN EL D.F. TIPO DE ENCLAVE DE VALOR
DELEGACIÓN: 5 CUAJIMALPA**

Clave del enclave	Denominación del enclave	Ubicación			Valor unitario \$/m2.
		Calle	No. Oficial	Colonia	
E-05-A	Fraccionamiento en Santa Lucia	Av, Tamaulipas	172	Pueblo Santa Lucia	681.90
E-05-B	Residencial la Punta	Paseo de las Palmas	2000	Lomas de Vista Hermosa	1,738.24
E-05-C	La Toscana	Paseo de los Laureles	268	Bosque de las Lomas	3,252.51

E-05-D	Fraccionamiento Tejas	las	Av. Prolongación Paseo de los Laureles	1416	El Chamizal	3,252.51
E-05-E	Fraccionamiento Piracantos		A. Prolongación Paseo de los Laureles	397	El Chamizal	3,252.51
E-05-F	Fraccionamiento de Hierro Norte	Puerta	Paseo de la Primavera	14	Lomas de Vista Hermosa	2,534.76
E-05-G	Fraccionamiento de Hierro Sur	Puerta	Paseo de la Primavera	15	Lomas de Vista Hermosa	1,738.25
E-05-H	Alameda		Paseo de la Primavera	11	Lomas de Vista Hermosa	1,738.25

VALORES DEL SUELO PARA LAS COLONIAS CATASTRALES EN EL D.F. TIPO DE ENCLAVE DE VALOR
DELEGACIÓN: 11 MIGUEL HIDALGO

Clave del enclave	Denominación del enclave	Ubicación			Valor unitario \$/m2.
		Calle	No. Oficial	Colonia	
E-11-A	Residencial Lomas	Sierra Gorda	15	Lomas de Chapultepec III Sección	5,391.20
E-11-B	Residencial Lomas II	Sierra Gorda	23	Lomas de Chapultepec III Sección	5,391.20

VALORES DEL SUELO PARA LAS COLONIAS CATASTRALES EN EL D.F. TIPO DE ENCLAVE DE VALOR
DELEGACIÓN: 14 TLALPAN

Clave del enclave	Denominación del enclave	Ubicación			Valor unitario \$/m2.
		Calle	No. Oficial	Colonia	
E-14-A	Fraccionamiento Villa Charra del Pedregal	Camino a Santa Teresa	Sin Número	Villa Charra del Pedregal	4,893.76
E-14-B	Fraccionamiento Villas del Bosque	Camino a Santa Teresa	277	Villa Charra del Pedregal	4,893.76
E-14-C	El Fresno	Arenal	449	Col. Valle Escondido	2,168.33

Como se puede observar, del año 2006 al 2007 han aumentado en gran cantidad el número de colonias que recaerán en la figura del enclave de valor ya que se inicio con ésta en tan solo tres

colonias y a la fecha existen 43 colonias que se ajustan a dicha figura y las cuales seguirán en aumento, sin embargo, respecto a ello, se puede advertir otro problema de constitucionalidad, adicional a la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del impuesto predial según el enclave de valor, y este atañe a lo siguiente.

El artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala textualmente lo siguiente:

Art. 13: “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar mas emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo, podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al ejercito. cuando en un delito o falta del orden militar estuviere complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda.”¹⁰¹

Respecto al artículo transcrito anteriormente, se puede decir que, el principio de la igualdad humana inspira esta disposición. En México, fue la Carta Magna de 1857 la primera en reconocer que nadie puede ser juzgado por leyes privativas. Llámense leyes privativas a las leyes especiales expedidas en razón de una o varias personas y no para todos los ciudadanos. La ley debe ser general, abstracta e impersonal, o sea, es necesario que prevea situaciones no referidas a una persona en particular. La Constitución prohíbe juzgar mediante leyes privativas o especiales, es decir, por disposiciones que no tengan las características señaladas.

Como se ve, la figura enclave de valor, esta dirigida tan sólo a ciertas colonias, las cuales ya tiene perfectamente identificadas, es decir, que la ley, en éste caso el Código Financiero del Distrito Federal en su parte conducente a los enclaves de valor es privativo al señalar de manera específica los sujetos en los que recaerá dicha figura, es decir, no es general.

Sin embargo, ésta es sólo una observación que ahora planteo puesto que ha sido identificada, pero no profundizo más en ella, por no ser materia del presente trabajo, el cual debe abocarse básicamente al principio de capacidad contributiva.

Entonces, en atención al principio de capacidad contributiva, debo señalar que la figura del enclave de valor, tampoco atiende a este principio, toda vez que no está analizando la real aptitud del sujeto para contribuir con el gasto público, por otro lado, se está dejando llevar por un juicio de apariencia, en el que los contribuyentes “parecen” tener mayores posibilidades económicas sólo por tratar de vivir en un sitio más seguro y agradable a pesar del costo que ello les representa.

¹⁰¹ Op. Cit. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
183 de 192

CAPÍTULO V LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO PRIMORDIAL EN EL IMPUESTO PREDIAL.

*“Una cosa no es justa por el hecho de ser ley.
Debe ser ley porque es justa.”*

Montesquieu

5.1 PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA FALTA DE PAGO DEL IMPUESTO PREDIAL.

El impuesto es el más importante de los ingresos públicos y fortalece la actuación financiera del Estado como un factor necesario para el mantenimiento de la vida social y política del país, sin el cual la vida en sociedad sería imposible. El Estado requiere recursos para mantener su organización, y que quienes lo integren, en la medida de sus posibilidades, contribuyan a su sostenimiento, por que sólo así podrá cumplir los fines que se le han asignado, para beneficio general.

Según el maestro Rodríguez Lobato, los efectos de los impuestos pueden ser estudiados en dos grupos, en el primero los efectos de los impuestos que no se pagan y en el segundo los efectos de los impuestos que se pagan.

“El efecto de los impuestos que no se pagan es, en general, la evasión o elusión. La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena.”¹

“La elusión consiste también en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquel en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.”²

“El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego no siempre regulado, que salvo que este prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquel y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto.”³

Es obviamente de mi interés retomar al respecto, primero, los efectos de los impuestos que no se pagan, por que de aquí deriva en consecuencia la problemática de la falta de pago del impuesto predial es decir de la evasión o elusión en que se coloca el contribuyente para no pagar este impuesto y que conlleva a la falta de ingresos a las arcas del Gobierno del Distrito Federal, demeritando los servicios que presta éste en las funciones que desempeña y, en segundo lugar los efectos de los impuestos que si se pagan ya que si bien es cierto el impuesto predial no puede trasladarse por tratarse de un impuesto directo, también lo es que el efecto final de un impuesto pagado a la hacienda pública, es la aplicación de éste al gasto público, lo cual se transforma en beneficios para todos los habitantes del Distrito Federal hayan o no contribuido, es por ello que tanto importa la falta de pago del impuesto predial sobre todo

¹ Op. Cit. RODRÍGUEZ LOBATO, p. 70.

² Ibidem.

³ Ibidem.

cuando de manera ilegal la gente no lo entera, sin embargo la elusión también podría llegar a darse en el caso de que los sujetos eviten adquirir inmuebles (por saber que el pago del impuesto predial es elevado), también podrían repudiar una herencia o darse otras situaciones en ciertas zonas donde el impuesto predial es muy elevado, estos supuestos tal vez no sean muy notables, lo cierto es que aquel contribuyente que por poseer un inmueble bajo circunstancias desconocidas por la autoridad en una zona donde el impuesto predial es muy alto, no estará en posibilidad de enterarlo sin ver menoscabado su patrimonio, lo cual lo motivará a evadir el pago afectando directamente a la hacienda pública.

Es pues la falta de pago de cualquier impuesto o contribución un terrible menoscabo a la hacienda pública que, como ya mucho he recalcado, se verá reflejado en los servicios que ofrezca el gobierno, ya que la falta de recursos para cumplir con sus obligaciones afectará directamente a la población en general y no sólo a aquellos que no hayan cumplido con su obligación.

Sin embargo, la falta de pago en sí del impuesto predial que es de naturaleza local y aqueja por tanto a las entidades que lo contemplan, en este caso referido al Distrito Federal, afecta en sobremanera pues es uno de los ingresos más importantes imputable a él mismo y su disminución por tanto es perjudicial, digo uno de los más importantes, pero no el más ya que el Impuesto Sobre Nóminas, ha superado en monto de recaudación al predial, quedando este en segundo lugar, según la Ley de Ingresos del Distrito Federal.

5.2 IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Los tributos, dentro de ellos, los impuestos, por el simple hecho de ser cargas y de imponerse, la mayoría de las veces de manera coactiva,

“...generan una reacción natural de rechazo de los contribuyentes en lo general.”⁴

Los principios que se encuentran consagrados en la Carta Magna, específicamente en materia fiscal en el artículo 31 fracción IV, son las reglas del juego en la actividad tributaria del Estado y son también limitaciones a la actuación del mismo en garantía de los contribuyentes,

“...con el conocimiento de los mismos podrán evaluar con precisión el contenido, el alcance y la órbita de acción de la legislación federal, estatal y municipal, y sobre todo para exigir en la vida práctica la congruencia de ésta con los mandatos de nuestra Ley Suprema, en aras de preservar el espíritu del Constituyente.”⁵

Huelga decir, como he reiterado, que es el principio de capacidad contributiva de suma importancia por todas sus características y aunque no se encuentre consagrado de manera expresa en este artículo de la Constitución, se encuentra implícito en él, específicamente en los principios de proporcionalidad y equidad, motivo por el cual no deberá dejarse fuera esta consideración al momento de legislar todos los impuestos, incluyendo obviamente el impuesto predial.

⁴ Ibidem p. 283.

⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO. Derecho Fiscal Mexicano, Porrúa, México, 1999, p. 140.

De tal manera, existe la necesidad de establecer el principio de capacidad contributiva en las contribuciones, por que sólo así, se estará en posibilidad de conocer los límites y alcances de éstas y hasta donde se les permite llegar a los contribuyentes y al legislador hasta donde se le permite llegar al establecer la cantidad a contribuir por los sujetos.

Es importante en este momento delimitar mi postura respecto a la aplicación contributiva, en el sentido de que no se trata de individualizar contribuyente por contribuyente, (lo cual resultaría desgastante e incosteable para la autoridad fiscal), por que ya existe además, el principio de generalidad en base al cual todo aquel que se sitúe en el supuesto establecido por la norma generadora del crédito, deberá pagarlo sin excepción alguna.

“...pero sí atender a parámetros grupales de potencialidad económica a fin de fijar el peso específico de cada graduación tributaria.”⁶

Es decir, diferenciar de manera más puntual la aptitud que tiene cada sujeto para contribuir.

Ésta observación incluye a personas físicas, pero sobre todo a morales, ya que es en esta figura donde más desigualdad prevalece, al estar establecida una tasa general sobre las utilidades de las empresas sin adentrarse en el estudio económico o estado financiero real de estas y sin procurar con ello su crecimiento. Sin embargo, el caso que en esta tesis ocupa, no es el impuesto sobre la renta en las personas morales sino el impuesto predial, en el cual si bien es cierto se encuentra seccionada la tasa respectiva según la zona donde se ubique el inmueble, también lo es que no se atiende con ello a la capacidad contributiva del sujeto, sino al valor del inmueble del cual es propietario, provocando con esto un desequilibrio en la relación jurídica tributaria.

5.3 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO QUE TENDERÍA A DISMUNUIR EL PROBLEMA DE LA FALTA DE PAGO DEL IMPUESTO PREDIAL.

La solución a la manera de cobrar el impuesto predial no es fácil, de ninguna manera estoy desvirtuando a este ni a su naturaleza, ya que esta sería una postura en demasía radical que conllevaría sólo al desfaldo de la hacienda pública, sin embargo existe también una figura que señala que sea el propio contribuyente quien determine el valor de su inmueble, esta opción es factible, pero no tan recurrida.

Efectivamente, es por concepto de impuesto predial como se obtiene uno de los mayores ingresos que percibe el Distrito Federal y sería completamente impensable estimar su desaparición, no obstante, tiene que adecuarse a las nuevas épocas, donde el derecho se ha perfeccionado para otorgar mayor seguridad a los contribuyentes, en este sentido se debe atender a esas normas que los benefician para provocar el pago de impuestos.

En principio, deben encontrarse sujetos a los tributos aquellos que realmente puedan cubrirlos, independientemente de lo mínima que pueda ser su aportación; lo asentado refleja no sólo una connotación económica, sino también moral, ya que si bien existen personas que trabajan y tienen considerables ingresos, probablemente se encuentran en una situación económica

⁶ Op. Cit. DE LA CUEVA ARTURO p 280.

personal limitada ya que el detentar capacidad económica no es sinónimo de existencia de capacidad contributiva, deberá existir primero ésta última para poder presumir la primera.

No es correcto medir con base en la propiedad del sujeto, la cantidad del impuesto predial que debe cubrir porque no se está tomando en cuenta la capacidad contributiva del mismo, sino al contrario, en base a la capacidad contributiva del sujeto imponerle la carga por impuesto predial correspondiente, ya que si bien es cierto su inmueble puede tener un gran valor en el mercado, esto no es indicativo de que el sujeto tenga la capacidad de detentar una propiedad como esa, por varios motivos como lo pueden ser por ejemplo una sucesión o una donación.

Al establecer el pago del impuesto predial tomando en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes y no lo que aparentan, estos pagarán su impuesto sin que esto perjudique o menoscabe su patrimonio, lo cual hará la carga fiscal menos desfavorable y por tanto más llevadera en unos tiempos tan difíciles económicamente hablando.

Paralela a estas consideraciones se encuentra además apoyando la figura del mínimo vital, a través de la cual se pretende otorgar al contribuyente la certeza de una vida digna personal y familiar no menoscabada por el Estado, pero cuando ésta sea rebasada, aparecerá entonces la capacidad contributiva de los sujetos quienes sobre ésta base deberán cumplir con su obligación para con el gobierno.

Retomando lo señalado en el capítulo tercero de este estudio en lo relativo al principio de capacidad contributiva, en la parte específica a los parámetros directos de medición de la riqueza, donde se profundizó un poco acerca del patrimonio, se dejó establecido que, tratándose de impuestos que gravan el patrimonio de manera parcial como lo hace el impuesto predial, el cual se aboca a bienes inmuebles, el principio de capacidad contributiva no se ajusta totalmente ya que se enfoca a un aspecto de posesión de un inmueble y no vislumbra el total del patrimonio, es decir, no realiza una apreciación global de la riqueza del sujeto pasivo.

Al respecto, el multicitado autor García Bueno comenta:

“La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado, a través de jurisprudencia, al impuesto predial como un tributo legítimo, no contrario al principio de capacidad contributiva, en virtud de que la fijación del monto del gravamen conforme al valor catastral del inmueble, cumple con dicho principio. No compartimos este criterio. Al gravar este tipo de impuestos la propiedad bruta, no permite individualizar la carga tributaria y por ende afecta la riqueza apta para la contribución. En un criterio distinto la Corte discrepa y señala que al cotizar un inmueble, a través de los valores unitarios, se viola el artículo 31, fracción IV de la Constitución, el valor determinado en esa forma no revela una capacidad contributiva, ya que se aparta del valor real del bien. Al establecerse la posibilidad de que el impuesto predial se determine conforme a valores apartados del real, permite a sujetos propietarios de un inmueble con valor real elevado pagar menos que quien tiene un inmueble de valor inferior, violándose, así, el principio de equidad tributaria. Y por otra parte, se viola el principio de legalidad al otorgarse esas facultades a la autoridad administrativa sin señalarse las reglas a que debe sujetarse.”⁷

Continúa el mismo diciendo:

“...los efectos entre los impuestos que afectan la propiedad real y los que gravan el patrimonio neto son completamente diversos. Los primeros toman en cuenta el valor bruto de la propiedad para obtener la carga tributaria del sujeto. Su apego al principio de capacidad contributiva es, en consecuencia, completamente relativo. En cambio, el impuesto sobre el patrimonio neto grava la propiedad en general de

⁷ Op. Cit. GARCÍA BUENO p. 357.

manera complementaria a la renta. Éste, como ya se dijo, distingue entre aquellos otros, que, de manera individual, gravan la propiedad rústica, urbana y comercial, considerados como las formas más antiguas de tributación, que no deben subsistir al lado de un impuesto general sobre la propiedad. Así, y siguiendo a NEUMARK, los impuestos de producto sólo pueden justificarse en aquellas economías que no han alcanzado su pleno desarrollo económico. Los impuestos que gravan la propiedad por su parte, se constituyen como impuestos reales, en cambio el impuesto sobre el patrimonio neto es un impuesto que grava la diferencia entre los activos y los pasivos de los contribuyentes.”⁸

Sin embargo, en México, el impuesto predial que grava la propiedad de los bienes inmuebles, con algunas deficiencias, pretende cubrir los requisitos de proporcionalidad y equidad que son los que exige la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través del establecimiento de tarifas progresivas o tasas proporcionales, más deja a un lado el principio de capacidad contributiva puesto que no analiza la situación global del sujeto como debería, ya que es un impuesto directo.

Por lo tanto, si bien es cierto este impuesto cumple en lo general con lo establecido en el sistema jurídico mexicano, también lo es que si fuera mayormente estudiado y se aplicaran al mismo normas como la del mínimo exento personal y familiar bien aceptada en España, ampliaría benéficamente el ingreso obtenido por este concepto ya que los contribuyentes tendrían mejor ánimo de pagar montos que no les representen una pesada carga.

Ahora bien, debo establecer sobre el aspecto de las colonias tipo enclave de valor, que ésta figura no atiende al principio de capacidad contributiva ya que los sujetos que realizan por cuenta propia actividades u obras encaminadas a mejorar su entorno de vida tal y como el propio gobierno no se los puede proporcionar, no es sinónimo de que estos tengan mayor capacidad económica y mucho menos contributiva que la que ostentan las personas de las colonias de los alrededores y por tanto tampoco resulta ser un impuesto proporcional ni equitativo, lo que deriva en una clara violación a la Constitución y a las garantías que ésta otorga a los contribuyentes.

Por lo tanto, si lo que se pretende es mejorar el impuesto predial, esto no se logrará imponiendo figuras que carecen de sustento y que son notablemente violatorias, lo que se debe hacer es tratar de apegarse a los principios de equidad, proporcionalidad y capacidad contributiva, así como tomar en cuenta la figura del mínimo vital, a través de la cual se intenta proteger los recursos de los contribuyentes, necesarios no sólo para sobrevivir, sino para hacerlo bien, de manera decorosa, digna, tanto él, como las personas que de él dependen y que integran a su familia.

Si el legislador toma en cuenta las anteriores consideraciones, tenderá a equilibrar poco a poco la problemática de falta de pago no solo del impuesto predial, porque como ya he mencionado, en la medida en la que el contribuyente estime que esta pagando una cantidad justa, que no afecta o menoscaba su patrimonio, acudirá a cumplir cabalmente con esta obligación constitucional de contribuir al gasto público.

⁸ Ibidem p. 358.

CONCLUSIONES

- PRIMERA.-** La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para imponer contribuciones, a través del Poder Legislativo a nivel Federal, y a nivel local a través de las Legislaturas Locales de los estados y de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, esto de acuerdo con la llamada doctrinalmente competencia residual para los estados y el Distrito Federal, ya que, al dejar establecida el artículo 124 Constitucional la competencia federal, se entenderá que todo aquello no reservado para la federación, podrá ser determinado por los estados y el Distrito Federal, así mismo, el artículo 73 fracción XXIX contiene las facultades del Congreso para legislar exclusivamente sobre ciertas materias, específicamente sobre las contribuciones y por otro lado, el 117 y 118 constitucionales, señalan las prohibiciones expresas para los estados.
- SEGUNDA.-** Dicha potestad tributaria tendrá límites establecidos por la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y estos serán principalmente los señalados en el artículo 31 fracción IV, de la misma que prevé como tales a la proporcionalidad y a la equidad.
- TERCERA.-** El principio de reserva de ley consiste en que por medio de un mandamiento constitucional, se reserva al legislador la regulación de determinada materia o de los aspectos esenciales de la misma, en el caso que nos ocupa la materia es la tributaria; por su parte el principio de legalidad establece que toda contribución debe estar establecida en una ley que le de origen. Ambos principios no se contraponen, por el contrario se complementan, de hecho uno es el género (legalidad) y el otro es la especie (reserva de ley) y lo hacen de la siguiente manera: sólo serán impuestas por el Estado las contribuciones a través de una ley (principio de legalidad), la cual debe además por mandato jurisprudencial, contener los elementos esenciales de éstas. Serán impuestas por éste (por el Estado), en virtud de que ésta es una materia reservada para él mismo por mandato constitucional (principio de reserva de ley).
- CUARTA.-** La proporcionalidad y la equidad, además de ser límites a la actuación del Estado en materia tributaria, serán garantías constitucionales para los contribuyentes (no obstante de no estar establecidas en ese apartado de la Constitución, han sido reconocidas como tales) así como principios rectores en materia tributaria.
- QUINTA.-** La proporcionalidad y la equidad son dos principios autónomos e independientes entre sí, es decir, con significado diverso el uno del otro. Por una parte la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica es decir, tributará más quien más tenga y se identifica por tanto con el principio de capacidad contributiva; y la equidad consiste en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales y se identifica por tanto con el principio de igualdad, sin embargo,

siempre estarán entrelazados porque ambos son garantías constitucionales para los contribuyentes y tienen un mismo fin: la justicia tributaria.

SEXTA.- El principio de capacidad contributiva no se encuentra establecido de manera expresa en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ni en ningún otro de la misma, sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido a bien relacionar el principio de proporcionalidad con aquel, lo cual me parece inadecuado, puesto que la capacidad contributiva es un principio autónomo y si bien se ha tratado en nuestro sistema de equipararlos, no se ha conseguido elevar a su máxima expresión el verdadero sentido de este noble principio, lo cual de realizarse aportaría grandes beneficios a nuestro sistema jurídico tributario.

SÉPTIMA.- La capacidad contributiva es la aptitud de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, para afrontar una carga determinada y, como principio en materia fiscal constituye no sólo un límite en el establecimiento de las normas tributarias si no que más allá de esto, es rector de la misma pues es el presupuesto esencial para calificar la aptitud misma de los contribuyentes quienes en base a este, contribuirán a los gastos públicos en base a sus posibilidades.

La capacidad contributiva se centra pues, en el interés de la presencia de una riqueza apta para la contribución, primero debe existir capacidad contributiva antes que capacidad económica ya que esta última no es necesariamente indicativa de la segunda. Al hablar de una riqueza apta para contribuir, me refiero a que debe tomarse en cuenta el concepto de un mínimo vital, en base al cual debe establecerse como no gravable, la riqueza que sea destinada a cubrir las necesidades prioritarias de los contribuyentes para llevar a cabo una vida digna y decorosa tanto ellos, como de su familia o personas que de ellos dependan.

OCTAVA.- Como ya señale, en México el principio de capacidad contributiva no se encuentra legislado, sin embargo, en otras legislaciones como la española o la italiana es rector de su sistema tributario y, en el caso concreto de España existe además un ordenamiento denominado “Ley del mínimo exento personal y familiar”, en base a la cual, el mínimo exento pugna por la existencia de una vida digna donde se protege la alimentación, vivienda, sanidad y educación y el excedente de los gastos originados por estos conceptos será considerado como la capacidad contributiva del sujeto.

NOVENA.- La **capacidad contributiva objetiva** se refiere a los ingresos vistos desde un punto de vista económico, susceptibles de tributación por su sola existencia; la **capacidad contributiva subjetiva**, en cambio, toma en cuenta los gastos necesarios para el mantenimiento del contribuyente y su familia, los cuales hay que cubrir necesariamente con los ingresos obtenidos, por lo tanto no pueden ser susceptibles de imposición. Es decir, la capacidad contributiva objetiva o absoluta se refiere a la riqueza general susceptible de gravamen y la subjetiva o relativa es aquella que varía en atención a las necesidades de los sujetos o, en otras

palabras, es aquella en la que se toma en cuenta no solo la riqueza de este, sino su capacidad contributiva en base a un mínimo vital de subsistencia, a través del cual, solo quien tenga la posibilidad de contribuir, ya habiendo satisfecho sus necesidades básicas y teniendo una vida digna y decorosa, será el que este obligado a hacerlo.

DÉCIMA - Para lograr un sistema fiscal consolidado, se debe atender al principio de capacidad contributiva en relación con el mínimo vital, porque tienden a fomentar esa vida digna y decorosa de los sujetos que contribuyen al gasto público, procurando que estos posean lo necesario para vivir, satisfaciendo sus necesidades primarias de alimentación, vivienda, vestido, sanidad, salubridad, educación y esparcimiento.

DÉCIMA PRIMERA.- La progresividad en las contribuciones, garantiza hasta cierto punto, la aplicación de la capacidad contributiva de los sujetos en los gravámenes, pero sólo en un aspecto cuantitativo de la riqueza, es decir, en el ámbito económico, de los números, sin embargo el aspecto cualitativo de los mismos que busca subjetivar e individualizar los mismos, aún es muy incipiente.

DÉCIMA SEGUNDA.- Resulta imperante para la evolución de nuestra legislación, corregir los errores derivados claro esta, de las posiciones de los legisladores, las cuales si bien no son totalmente erróneas, si son perfectibles y por tanto esta en manos de estas personas encargadas de legislar, el crear las leyes y normas que han de regir nuestra vida y la suya, aquellas reglas a seguir, los gravámenes que nos impongan y en general el funcionamiento del sistema fiscal mexicano, corregir los errores cometidos, mejorar y superar los aciertos creados y establecer leyes que determinen el mejor rumbo de nuestro país.

DÉCIMA TERCERA.- A pesar de existir diversas fuentes de ingresos como lo son las contribuciones, aprovechamientos y productos entre otros, a nivel federal, la figura tributaria fundamental es el impuesto (ya que le provee la mayor parte de los ingresos obtenidos), y a nivel local (municipios) la captación de los impuestos es menor debido a las características del sistema tributario federalista con tintes centralistas y de las limitaciones del marco normativo de la coordinación fiscal, no obstante representa también para los municipios una fuerte fuente de ingresos a través de la figura del impuesto predial y en el caso del D.F. de igual manera, ya que en el año 2007, sólo después del impuesto sobre nóminas, representó la mayor fuente de ingresos en este último.

DÉCIMA CUARTA.- Ahora bien, si el impuesto predial es uno de los tributos más importantes en cuanto a los ingresos, en específico del Distrito Federal, es por ende necesario que se establezca su correcta aplicación o en su caso eliminar los defectos e imperfecciones que presente a fin de optimizar su recaudación, aplicar el principio de capacidad contributiva en relación con el mínimo vital en dicho impuesto. Es decir, si bien es cierto el impuesto predial ya tiene a su favor el establecimiento de

tarifas progresivas para su cobro, ahora hay que analizar si esos rangos establecidos en las mismas son los correctos para cada contribuyente que recaiga en ellos. Así mismo se deben analizar y perfeccionar las figuras del impuesto predial que parecen contrarias a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como lo es el “enclave de valor” ya que si no se aplica correctamente tiende a violar cuestiones constitucionales ya que se presenta como una ley privativa.

DÉCIMA QUINTA.- El impuesto predial tiene por objeto gravar la propiedad y excepcionalmente la posesión de los inmuebles cuando no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.

DÉCIMA SEXTA.- Para la integración del monto a pagar por parte de los contribuyentes por concepto de impuesto predial, se tomará en cuenta el valor catastral del inmueble el cual constituirá la base gravable del mismo y a esta se la aplicará la tarifa correspondiente. Dicho valor catastral, deberá ser determinado por cada contribuyente o en su caso lo hará la autoridad del Distrito Federal con base en la emisión de una boleta la cual constituirá una propuesta de pago, siguiendo las consideraciones del Código Financiero del Distrito Federal. Lo anterior resulta importante toda vez que los principios constitucionales que se han señalado como fundamentales en el presente estudio deben estar contemplados en la integración de la base gravable y del impuesto predial en si para que este resulte justo a los contribuyentes.

DÉCIMA SÉPTIMA.- El Catastro es un elemento indispensable para obtener la base del impuesto predial y por ello deberá atender a los principios tributarios fundamentales, es decir si este es reflejado adecuadamente respetando dichos principios, tenderá a su vez a sustentar un impuesto predial más justo.

DÉCIMA OCTAVA.- Si el impuesto predial se apegara lo más posible a los principios de capacidad contributiva (la cual desarrolla la idea del mínimo vital de subsistencia), proporcionalidad y equidad, es decir toma en cuenta la real aptitud de contribuir de los sujetos basándose en el excedente de lo requerido para llevar una vida digna, esto equivaldría a beneficiar (sin olvidar los casos de excepciones señaladas en el Código Financiero del Distrito Federal) al contribuyente de manera tal que habría una disminución en la evasión fiscal y tendería con ello a reducir la problemática de pago del impuesto predial así como de todos aquellos que se apeguen a los mismos.

DÉCIMA NOVENA.- El Impuesto Predial se calcula por períodos bimestrales, aplicando al valor catastral la tarifa a que se refiere el artículo 152 del Código Financiero del Distrito Federal, el cual establece acerca de los inmuebles de uso habitacional diversos porcentajes de reducciones propias del impuesto, diversas a las plasmadas en el artículo 315 del mismo, respecto a lo cual, puede observarse que existen rangos manejados en 0% de reducción, situación que resulta desventajosa para aquellos contribuyentes que no pueden gozar de tal beneficio, para lo cual es necesario reconsiderar los rangos manejados, a fin de tomar en cuenta la real aptitud de contribuir de los sujetos pasivos, es decir, su capacidad contributiva.

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL.
IMPUESTO PREDIAL.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.-ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo, *Derecho Fiscal*, 18º ed., Themis, México, 2004.
- 2.-AYALA ESPINO José, *Economía del Sector Público Mexicano*, Fac. Economía UNAM, Esfinge, México, 2001.
- 3.-BERLIRI Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- 4.-CARRASCO IRIARTE Hugo, *Derecho fiscal Constitucional*, 4º ed., Oxford, México, 2000.
- 5.-CORTINA Alfonso, *Curso de Política de Finanzas Públicas de México*, Porrúa, México, 1977.
- 6.-CURIEL VILLASEÑOR Omar, *Principios Tributarios*, Línea Universitaria, México, 2001.
- 7.- DE LA CUEVA Arturo. *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1999.
- 8.- DE LA GARZA Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 18º ed. Porrúa, México, 1999.
- 9.-DIEP DIEP Daniel, *El Tributo y la Constitución*, Pac, México, 1999.
- 10.- DOBNER EBERL Horst Kart, *Sistema y procedimientos de la tasación aplicados al planeamiento de nuevos sistemas catastrales*, Ediciones Gobierno del Estado de México, 1972.
- 11.-DOBNER EBERL Horst Kart, *Catastro*. Instituto Mexicano de Estudios del Comportamiento A.C., Editorial Concepto, S.A., México, 1979.
- 12.- DOBNER EBERL Horst Kart, *Cartografía urbana catastral y banco de datos en el Estado de México*. Ponencia presentada en la VII Conferencia Internacional de Cartografía, Madrid, España, abril, mayo de 1974.
- 13.-FLORES ZAVALA Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas. Los impuestos*, 31º ed., Porrúa, México, 1995.
- 14.- GARCÍA BUENO Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en México, España e Italia*. Colección de Estudios Jurídicos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tomo XVII. España, 2000.
- 15.-GARCÍA LÓPEZ GUERRERO Luis, *Derechos de los contribuyentes*, I.P.N. U.N.A.M., México, 2000.
- 16.-GIANNINI ACHILLE Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

- 17.-GIULIANI FONROUGE Carlos M., *Derecho Financiero*, 5º ed., Depalma, Buenos Aires, 1993.
- 18.-GONZÁLEZ GARCÍA Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*. Edersa, España, 1975.
- 19.-GONZÁLEZ GARCÍA, ALVARADO ESQUIVEL, ET.AL., *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005.
- 20.- HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, *Fisco, federalismo y globalización en México*, Tax Editores, México, 2003.
- 21.- HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, *Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México*, Tax Editores, México, 2000.
- 22.-HENSEL Albert, *Derecho Fiscal*, Dott. A. Giuffre editore, República Federal de Alemania, Milano, 1956.
- 23.- JARACH Dino, *El hecho Imponible: Teoría General del Derecho Sustantivo*, Abelado-Perrot, Buenos Aires, 1982.
- 24.- JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario en General*, Parte I, 2º ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.
- 25.-LUQUI Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989.
- 26.- MARGAIN MANATOU Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México, 1969.
- 27.-MENDEZ GALEANA Jorge, *Introducción al Derecho Financiero*, Trillas, México, 2003.
- 28.-MICHELI Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1957.
- 29.- MOSCHETTI. *El Principio de Capacidad Contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- 30.-PAREDES MONTIEL Marat y RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *El Principio de Reserva de Ley en materia Tributaria*, Porrúa, México, 2001.
- 31.-PÉREZ DE AYALA José Luis y GONZÁLEZ Eusebio, *Presunciones y Ficciones en materia tributaria*, Crónica Tributaria, No. 61 Madrid, 1992.
- 32.-PÉREZ ROYO Fernando, *Derecho Financiero y Tributario* 3º ed., Civitas, Madrid, 1993.
- 33.-PUGLIESE Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2º ed., Porrúa, México, 1976.
- 34.-QUERALT Juan Martín, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1990.

- 35.-QUINTANA VALTIERRA Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, 4º ed., Trillas, México, 1999.
- 36.-REBOLLEDO HERRERA Oscar, *Introducción al Derecho Fiscal*, México, 2002.
- 37.-RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *Derecho Fiscal*, 2º ed. Oxford, México, 1998.
- 38- SAINZ DE BUJANDA Fernando, *Análisis jurídico del hecho imponible*, vol. I No. 60.
- 39.-SAINZ DE BUJANDA Fernando, *Hacienda y Derecho, Instituciones de Derecho Financiero de nuestro tiempo*, Tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975.
- 40.-SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 1999.
- 41.- SÁNCHEZ VEGA Javier Alejandro, *La Defraudación Fiscal y sus equiparables como delitos graves*, Sista, México, 1991.
- 42.-SMITH Adam, *La Riqueza de las Naciones*, volumen II, Cruz, México, 1978.
- 43.- SCHMITT Carl, *Teoría de la Constitución*, Editorial Nacional, México, 1961.
- 44.- SPISSO Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2000.
- 45.-VANONI Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, En Opera Giuridiche I, Milano, 1961.
- 46.-VILLEGAS Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2002.

OTRAS PUBLICACIONES.

Principio de Legalidad Tributaria relativo al artículo 78-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Serie de Debates de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, No. 27 año 2000, 178p.

III JORNADAS TÉCNICAS DEL CATASTRO. Tesorería del Distrito Federal. Dirección de Catastro y Contribuciones a la Propiedad Raíz, Apuntes sobre la historia universal del catastro de Horst Karl Dobner Eberl, junio de 1980.

Departamento del Distrito Federal. Tesorería del Distrito Federal. Impuesto Predial. México, 1975.

GRAN DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ILUSTRADO. Tomo IV, Selecciones del Reader's Digest, México, 1979.

LEYES Y REGLAMENTOS.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Federal de Derechos.
- Código Financiero del Distrito Federal.
- Ley de Ingresos de la Federación.

PÁGINAS DE INTERNET.

www.presidencia.gob.mx
www.tlahui.com
www.jurídicas.unam-mx
www.secretariafinanzas.gdf.mx
www.diputados.gob.mx
www.funcionpublica.gob.mx