



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

---

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL  
Y DE AMPARO

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 191  
DEL REGLAMENTO DE LA LEY

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:  
MARCO ANTONIO OTERO DUARTE

ASESOR:

LIC. IGNACIO MEJÍA GUIZAR



MÉXICO, D. F.

2008.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**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.

Quiero agradecer:

A **DIOS**, porque de él sólo bendiciones recibo.

A la **UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**, porque de no ser en las aulas de su **Colegio de Ciencias y Humanidades** y de su **Facultad de Derecho**, difícilmente podría aspirar a ser profesional.

A don **IGNACIO MEJÍA GUIZAR**, porque no cualquiera dedica tiempo y atención a sus alumnos como él.

Dedico este trabajo:

A mi madre, doña **MARINA GRACIELA DUARTE MARTÍNEZ**. Gracias por procurar que mi camino sea más fácil; porque puedo confiarte mis tristezas y alegrías; por hacer de mi un hombre de bien. Estoy conciente del privilegio que es tenerte.

A mi padre, don **ADOLFO OTERO VARGAS**. Porque los tiempos difíciles entre nosotros hoy sólo son un mal recuerdo.

A mi hermano, don **SAID ADOLFO OTERO DUARTE**. Porque al hacer un recuento de lo que hemos pasado juntos, lo verdaderamente importante es precisamente que hemos estado juntos, apoyándonos.

A don **JUAN MANUEL ASPRÓN PELAYO**. Gracias por la oportunidad diaria en la notaría. Porque usted es mi ejemplo a seguir como profesional.

A la memoria de mi abuelo don **RAYMUNDO DUARTE REYES**. Por tu bonhomía. Desde tu partida el cielo tiene más peso para mí.

# INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 191 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

## Capítulo 1º: Marco Conceptual Generalidades de los impuestos

	Pág.
<b>Introducción</b> .....	1
1.1.- Fundamento constitucional.....	1
1.1.1.- Diferencia entre contribución y tributo.....	2
1.2.- Concepto doctrinario.....	5
1.3.- Concepto legal.....	9
1.4.- Clasificación.....	10
Directos e indirectos.....	10
Reales y personales.....	12
Específicos y ad valorem.....	12
Generales y especiales.....	12
Con fines fiscales y con fines extrafiscales.....	13
1.5.- Principios rectores.....	14
1.5.1.- Constitucionales.....	14
Reserva de ley.....	14
Legalidad.....	16
Proporcionalidad y equidad.....	18
Destino al gasto público.....	21
1.5.2.- Doctrinarios.....	22
Adam Smith.....	22
Justicia.....	22
Certidumbre.....	28
Comodidad.....	31
Economía.....	32
1.5.3.- Legales.....	33
Certidumbre.....	35
Comodidad.....	36
Economía.....	37
Estabilidad económica.....	38
1.6.- Fines.....	39

## Capítulo 2º: Sistema Constitucional Tributario Mexicano.

2.1.- Supremacía constitucional y el orden jurídico estatal.....	43
2.2.- Jerarquía de las normas en el sistema jurídico mexicano.....	45
2.3.- Pirámide kelseniana de jerarquía normativa.....	46
2.4.- Concepto de sistema.....	51
2.5.- Sistema constitucional tributario mexicano.....	52
2.6.- Jerarquía normativa en materia tributaria.....	59

## Capítulo 3º: El esquema jurídico tributario aplicado al impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles

3.1.- Relación jurídico tributaria.....	64
3.2.- Sujetos de la obligación tributaria.....	65
3.3.- Fuente del tributo.....	67
3.4.- Objeto del tributo.....	68
3.5.- Hecho Imponible.....	70
3.6.- Hecho generador.....	71
3.7.- Nacimiento de la obligación fiscal.....	73
3.8.- Determinación de la obligación fiscal.....	74
3.9.- Exigibilidad de la obligación fiscal.....	77
3.10.- Exención de la obligación fiscal.....	78
3.11.- Extinción de la obligación fiscal.....	87

Pago.....	87
Prescripción.....	89
Compensación.....	90
Condonación.....	91
Cancelación.....	91
<b>Capítulo 4º: Inconstitucionalidad del artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta</b>	
4.1.- Artículo 154 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	93
4.2.- Artículo 191 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	97
4.3.- Inconstitucionalidad de los Reglamentos.....	103
4.3.1.- La facultad reglamentaria.....	103
4.3.2.- Concepto de reglamento.....	106
4.3.3.- Objeto de los reglamentos.....	107
4.4.- Inconstitucionalidad del artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	110
<b>Conclusiones.....</b>	<b>111</b>
<b>Propuesta.....</b>	<b>114</b>
<b>Bibliografía.....</b>	<b>117</b>

## INTRODUCCIÓN

En las enajenaciones de inmuebles que se consignan en escritura pública, el notario tiene la obligación de calcular, recaudar y enterar el impuesto sobre la renta cuando el contribuyente sea persona física. De esta manera, quienes prestamos servicios en una notaría debemos manejar la mecánica del impuesto sobre la renta para, dependiendo del caso específico que se nos presente, podamos indicar al cliente (en el caso me refiero a la parte enajenante, quien es el causante del ISR) las consecuencias fiscales de su asunto (cómo exentar, cuánto pagará, repercusión en su declaración anual, etc.). Dado que la mayoría de los asuntos que se llevan son enajenaciones de inmuebles, cuando se tiene que calcular el impuesto, se presenta un caso de excepción al enajenarse un inmueble que se adquirió primero sólo como terreno y luego sobre él se edificaron construcciones pues en lugar de aplicar las reglas que ordena la Ley del Impuesto Sobre la Renta habrá que ajustarse al supuesto establecido en su Reglamento.

Nace la inquietud por desarrollar este tema de dos fuentes, primero, de la práctica diaria en la notaría y segundo, de un gusto adquirido en la carrera por la materia de Garantías Individuales y que combinados me permitieron desarrollar el presente trabajo crítico del artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con el que se pretende demostrar la inconstitucionalidad de dicho artículo y en consecuencia se propone su necesaria derogación, para ello, en el capítulo primero se aborda un marco conceptual de los impuestos a fin de contar con una base que nos permita comprender los fundamentos de las contribuciones y los principios en materia fiscal que derivan de la interpretación del texto constitucional.

En el capítulo segundo se hace un estudio de la organización y jerarquía en nuestro país de las normas fiscales a fin de determinar el lugar que le corresponde dentro de nuestro sistema tributario a los reglamentos.

En el capítulo tercero se desarrolla de manera esquemática la vida de una contribución: el llamado “Esquema Jurídico Tributario”, mismo que desarrollamos desde el ángulo del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, pues el actuar del sujeto activo se da a través de las facultades de comprobación, de esta manera y equiparando a una contribución con cualquier ser vivo, se analiza desde su nacimiento hasta su extinción, concretándolo al impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles a cargo de las personas físicas.

En el capítulo cuarto se aborda el tema principal del presente trabajo recepcional: la inconstitucionalidad del reglamento. De esta manera veremos la mecánica que establece la Ley para calcular el pago y después veremos la mecánica del reglamento; posteriormente se estudian las razones para considerar inconstitucional un reglamento y así aterrizarlo en el trabajo objeto de la presente tesis.

## Capítulo 1º: Marco Conceptual.- Generalidades de los impuestos

### 1.1.- Fundamento constitucional de las contribuciones.-

Siguiendo al maestro Ernesto Gutiérrez y González, “debemos tener presente que en el campo del Derecho hay figuras jurídicas que son “género”, y otras que son “especies”, y cuando esto sucede, para conocer de manera adecuada a las “especies”, hay que conocer primero el “genero”<sup>1</sup>. Los impuestos, como se fundamenta más adelante, son una especie del género contribución, y para conocer aquellos, haremos una referencia somera a ésta.

Empecemos por analizar el sentido gramatical de la palabra “contribución:

“...(Del lat. *contributio*, -ōnis).

1. f. Acción y efecto de contribuir.
2. f. Cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.”<sup>2</sup>.

De esta manera, contribuir denota de una manera general: aportar de forma conjunta para lograr un fin, y ya en materia fiscal representa la idea de que una comunidad de sujetos paguen de forma conjunta el tributo correspondiente al ubicarse en el supuesto de la ley que lo establece a fin de cubrir los gastos necesarios para el desarrollo adecuado de las funciones del gobierno.

En nuestra legislación no existe una definición de contribución; nuestro Código Fiscal de la Federación establece de forma taxativa sus diferentes especies<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ Ernesto. “Derecho de las Obligaciones”. 16ª ed., Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2007. Pág. 29.

<sup>2</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. “Diccionario de la Lengua Española”. 22ª ed., consultado en la página de Internet de la Real Academia Española: <http://buscon.rae.es>.

<sup>3</sup> Nota: Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran 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 artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad

Conforme a la doctrina contribución “son aquellas prestaciones patrimonial de carácter público, proporcionales y equitativas, establecidas en ley, que deben cubrir los sujetos obligados y cuyo propósito es satisfacer las necesidades sociales y que tienen su fundamento en el principio de solidaridad social”<sup>4</sup>

### 1.1.1.- Diferencia entre contribución y tributo

La doctrina y la jurisprudencia en materia fiscal hacen referencia a los términos “tributo”, “tributar” “la potestad tributaria”, de esta forma surge la inquietud de saber si “contribución” y “tributo” son figuras jurídicas diferentes.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato, al desarrollar este tema establece: “La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera), o bien de una

---

social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

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.

<sup>4</sup> ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *“Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano”*. Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2004. Pág. 39.

declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

A las contribuciones del primer tipo de los mencionados se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado... En México, de los ingresos del Estado señalados por el Código Fiscal de la Federación, únicamente son tributos los impuestos, los derechos y la contribución de mejoras<sup>5</sup>. Ya más adelante el autor citado no explica lo que debe entenderse por contribución, y en consecuencia creemos, por exclusión, serán las contribuciones voluntarias las que considera como contribuciones propiamente dichas.

A nuestro parecer los términos “contribución” y “tributo” son sinónimos, y aunque nuestra legislación positiva no utiliza el último de los términos, la doctrina y la jurisprudencia se refieren a él por la influencia de las doctrinas española e italiana. En este orden de ideas creemos que la diferencia es de carácter ideológico: el término “tributo” denota la idea de realeza, de súbditos, de sumisión, contrario a la idea de independencia y soberanía que se desprende del término “contribución”, por tal motivo, en nuestro sistema contributivo, éste último es más adecuado.

El fundamento de las contribuciones lo encontramos en la fracción cuarta del artículo 31 de nuestra Ley Suprema, mismo que es del tenor literal siguiente: “Son obligaciones de los mexicanos: ...IV. Contribuir para los gastos públicos, así como 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”.

---

<sup>5</sup> RODRÍGUEZ LOBATO Raúl. “*Derecho Fiscal*”. 2ª ed., 15ª reimpresión, Ed. “Oxford University Press México”, SA de CV, México, 2007. Págs. 5 y 6.

De la disposición en comento se podría concluir que es deber solamente de los mexicanos el contribuir de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes a fin de cubrir el gasto público de los diferentes órdenes de gobierno, sin embargo, debemos tener presente el artículo primero del Código Fiscal de la Federación, el cual sin distinguir, establece el deber de las personas de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas<sup>6</sup>, así, nuestro ordenamiento fundamental establece el deber de contribuir para los mexicanos, y la legislación fiscal lo hace extensivo a los extranjeros.

Cabe hacer algunos comentarios relacionados con el dispositivo constitucional que nos ocupa. En nuestras clases de Derecho Fiscal y particularmente de Derecho Constitucional, los distintos profesores resaltaban la trascendencia de esta norma y en contrapartida, la problemática por la que atraviesa el país, específicamente las autoridades recaudadoras, a fin de dar plena vigencia a este texto de nuestra Carta Magna, pues por un lado las distintas leyes al establecer una contribución pecan de algún vicio de inconstitucionalidad y por otro, el evadir impuestos es una práctica constante entre los gobernados.

“...No cabe duda que pagar impuestos no es la situación más apetecible, para un ciudadano en cualquier parte del orbe, y sería muy difícil suponer que en la nación mexicana y en muchas otras, la gente esté esperando el momento en que se abran las arcas nacionales para ir y depositar su contribución. Claro, esta situación es fácticamente complicada pero se ubica dentro de los dispositivos constitucionales más importantes, desde el punto de vista práctico,

---

<sup>6</sup> Nota: Artículo 1. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto publico específico. la federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados. las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

para que pueda tener funcionalidad en términos adecuados el aparato gubernamental.

México, se ha dicho, a veces en términos hasta coloquiales, desafortunadamente es una nación que tiene como “gran deporte”, no necesariamente el fútbol sino la evasión de impuestos; en muchos de los nacionales mexicanos existe una gran fortaleza en la “práctica deportiva” de buscar la forma de evadir los impuestos...”<sup>7</sup>.

## 1.2.- Concepto doctrinario

El maestro Ernesto Flores Zavala después de citar varias definiciones de varios tratadistas extranjeros, hace un análisis del concepto de impuesto que establecía el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación de 1938, concepto que a nuestro parecer es más adecuado a la figura jurídica en estudio, respecto del que establece nuestro ordenamiento fiscal vigente: “El Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1938, en su artículo 2º definía al impuesto en los siguientes términos: “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 crédito fiscal”.

...es una prestación. ¿Qué quiere decir la ley cuando establece que el impuesto es una prestación? Con esta palabra pretende oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de derecho como contraprestación, y significar, fundamentalmente, que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuesto, no percibirá algo concreto... Es decir, el particular debe hacer su aportación económica al Estado porque está obligado a ello, *sin finalidad utilitarista inmediata*.

---

<sup>7</sup> QUIROZ ACOSTA, Enrique. “Lecciones de Derecho Constitucional. Segundo Curso.” Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2002. Pág. 48.

Es cierto que gran parte de los ingresos del Estado se invertirán en servicios públicos, pero no habrá una relación directa y perceptible, inmediata, entre el pago del particular y la actividad del Estado. Esto explica la resistencia del particular al pago de los impuestos: *paga sin compensación alguna*; por eso la ley le llama “prestación”.

...es una prestación en “dinero o en especie”. Esto, desde luego, significa que no pueden ser considerados como impuestos los servicios personales obligatorios; el servicio militar, el de jurados, los cargos concejiles, etc; para que la prestación pueda llamarse impuesto debe ser en dinero o en especie, no en servicios.

...prestación que “el Estado fija”; es decir, la obligación de pagar el impuesto, tiene como fuente inmediata la voluntad del Estado; no se deriva de la existencia de un contrato social; tampoco se deriva de leyes naturales superiores al mismo Estado. El impuesto se deriva de la voluntad del Estado, expresada por medio de la ley. La Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas ejecutorias ha dicho lo siguiente: “El pago de los impuestos constituye un adeudo que es resultado de una necesidad política y no el de un contrato sancionado por la ley civil” (tomo V, pág. 326). “Para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca” (tomo XXXIV, pág. 2035). “Los impuestos no son establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social” (tomo XXXII, pág. 810).

... “prestación que el Estado fija unilateralmente”; es decir, que no es necesario para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos del impuesto, ni la expresión de su conformidad o aprobación; el Estado lo establece por medio de sus órganos, constitucionalmente facultados en virtud de su poder, de su autoridad, de su soberanía como diría la escuela clásica.

Este poder como hemos explicado, no es arbitrario porque se encuentra limitado, por una parte, por las necesidades financieras del Estado derivadas de las atribuciones que se le han conferido y por otra parte, por la capacidad económica de los afectados por el impuesto.

... “y con carácter obligatorio”; es decir, no queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado; es el Estado, unilateralmente, el que le impone la obligación de hacerlo y puede, por lo mismo, ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación; Jèze dice: “*El impuesto es esencialmente un pago forzado.*” La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo: “Los impuestos *no constituyen un beneficio para los causantes, sino un deber de contribuir a los gastos públicos*” (tomo VI, página 501).

Por esta razón el Estado puede obtener el pago del crédito fiscal por medio de la facultad económico-coactiva, o bien puede establecer sanciones, para el que no cumpla con su obligación, retener las cosas gravadas, perseguirlas, obligar a terceros a proporcionar los datos necesarios para el control del impuesto, exigir la colaboración de los funcionarios públicos y de los que tengan la fe pública, etc. Y todas esas medidas que el Estado toma para coaccionar a un particular para que cumpla con la obligación contributiva que le ha impuesto, no constituyen una violencia en el sentido jurídico de la palabra, porque con esa coacción se persigue un fin justo, esto es, que el particular dé cumplimiento a una obligación jurídica. La violencia moral (dice Coviello) “es la amenaza de un mal que, infundiendo temor en el ánimo de una persona, la induce a realizar un acto jurídico que de otra suerte no habría realizado. Para que exista la violencia moral es necesario que la amenaza sea grave e injusta. La amenaza es grave cuando el mal es de tal índole que produce serio temor en una persona sensata, esto es, en una persona que no es de ánimo heroico ni tampoco pusilánime, sino dotada de una fortaleza común, ordinaria... La amenaza debe ser injusta, es decir, el mal con que se amenaza no debe consistir en el ejercicio de un derecho” (Coviello, *Doctrina General del Derecho Civil*, págs. 42 y 428).

Como la coacción que ejerce el Estado es para obtener que se cumpla con una obligación legal, tal coacción no constituye violencia.

...Termina diciendo la definición: “a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”. Es decir, cada ley de impuestos prevé la realización de una situación que da nacimiento a un crédito fiscal... Al coincidir la situación de un individuo con la situación prevista en la Ley tributaria, automáticamente se genera el crédito fiscal.

... Como habrá podido observarse, la definición... no incurre en el error de decir, que esas prestaciones se destinarán a la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado. Decir lo primero hubiera sido un error, porque el producto de los impuestos como todo ingreso público, se destinará a cubrir los gastos que exija la actividad del Estado, pero no toda la actividad estatal es la satisfacción de necesidades colectivas, aun cuando sí sea la parte más importante de ella, luego no puede decirse que sea de la naturaleza del impuesto aplicarse a la satisfacción de necesidades colectivas. Tampoco puede decirse que debe destinarse a los gastos generales del Estado, porque aun cuando esto es la regla general (**así**), no es requisito indispensable, porque puede haber impuestos que se destinen no a gastos generales, sino a ciertos fines especiales... Creemos un acierto del legislador no haber incluido en la definición de impuesto estos conceptos sobre el destino que se dará al rendimiento que se obtenga.

Sin embargo, en la definición del Código Fiscal de 1966<sup>8</sup>, sí se dice que el impuesto se destinará a cubrir “los gastos públicos” y este concepto es correcto,

---

<sup>8</sup> Nota: El Código Fiscal de 1966 publicado el 30 de diciembre de 1966, en vigor a partir del 1º de abril de 1967 establecía que: “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”.

porque todos los gastos que justificadamente realice el Estado, son gastos públicos”.<sup>9</sup>

Acorde con la concepción del autor arriba citado, el licenciado Raúl Rodríguez Lobato afirma: “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”<sup>10</sup>

Siguiendo al licenciado Juan Manuel Ortega Maldonado, la nota distintiva de los impuestos respecto de las demás especies de la contribución radica, en que en los impuestos no hay alguna actividad administrativa de por medio para su percepción, como sí sucede con los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras, así, dice que los impuestos “son las contribuciones requeridas a los contribuyentes por la autoridad a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las necesidades sociales”<sup>11</sup>.

### **1.3.- Concepto legal**

Nuestro Código Fiscal de la Federación vigente define a los impuestos de manera excluyente (artículo 2.I CFF), así, son impuestos todas aquellas contribuciones que no se ubiquen en alguna de las fracciones segunda a cuarta del artículo segundo del citado ordenamiento. A decir del licenciado Miguel Ángel Vázquez Robles “existe una indefinición en la ley”<sup>12</sup>.

Consideramos desafortunada la “definición” de nuestro vigente código fiscal porque desnaturalizó a la figura jurídica en estudio pues suprimió de su texto la

---

<sup>9</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. *“Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos”*. 34ª ed., Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2004. Págs. 48-56.

<sup>10</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit. Pág. 61.

<sup>11</sup> ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Ob. cit. Pág. 55.

<sup>12</sup> VÁZQUEZ ROBLES, Miguel Ángel. Apuntes tomados por el autor en el primer curso de Derecho Fiscal en el año 2004.

palabra “prestación” sustituyéndola por la de “contribución” (me refiero al cambio que hubo al abrogarse el código fiscal de 1966 y entrar en vigor el de 1981), pues que sea una prestación es la característica que lo distingue de los derechos, los cuales implican una contraprestación, y aunque es correcto denominar a la especie con el género, en el caso que nos ocupa resulta inútil, pues la “indefinición” que da el código fiscal aplicaría para las demás especies.

#### 1.4.- Clasificación

La mayor parte de la doctrina está de acuerdo en clasificar a los impuestos de la siguiente manera:

##### **Directos e indirectos**

Dada la relatividad de esta clasificación, pues resulta demasiado tenue la línea que divide a los impuestos directos de los indirectos, la doctrina ha recurrido a diversos criterios a fin de desarrollar esta clasificación:

a) **Criterio de incidencia.-** Atendiendo a este criterio, son impuestos directos aquellos que inciden de manera **directa** en el patrimonio del sujeto pasivo de la contribución pues no pueden ser trasladados a otros contribuyentes, esto es, el causante del impuesto no puede recuperarlos de otros causantes; en contrapartida, serán impuestos indirectos aquellos que el sujeto pasivo sí puede trasladar y por lo tanto recuperar, esto es, inciden de manera **indirecta** en su patrimonio, pues aunque lo causa, no lo paga. En nuestro sistema contributivo el impuesto sobre la renta representa un impuesto directo y el impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto hasta que llega al sujeto **pagador**, esto es, al último contribuyente quien ya no puede trasladarlo.

El licenciado Emilio Margáin Manautou, al explicar este tema nos indica que hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por estos tipos de impuesto:

“La primera, que todavía predomina sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna, que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos”<sup>13</sup>.

El maestro Margáin nos explica que los partidarios de la corriente, llamémosle “tradicional”, citan como ejemplo de impuesto directo el impuesto sobre la renta a cargo de profesionistas y artistas independientes, sin embargo, él mismo indica que en la realidad y sobre todo los artistas de fama internacional, piden que en sus contratos se establezca que recibirán su remuneración libre de todo impuesto y por lo tanto los empresarios absorben el pago de este impuesto, de esta manera lo están repercutiendo, trasladando; lo causan pero no lo pagan.

b) **Criterio del padrón.-** En base a este criterio serán impuestos directos aquellos que gravan una realidad económica que se da con cierta permanencia y estabilidad a través del tiempo y por lo tanto la autoridad puede hacer listas o padrones de los causantes; serán indirectos aquellos que gravan realidades accidentales y transitorias y en consecuencia la autoridad no puede hacer listas o padrones de los causantes.

c) **Criterio de manifestación de la capacidad contributiva.-** Siguiendo este criterio, son impuestos directos los que gravan manifestaciones evidentes de riqueza, por ejemplo los ingresos (impuesto sobre la renta) o el impuesto predial, esto es, se gravan **manifestaciones directas de capacidad contributiva**; El licenciado Rodríguez Lobato al referirse a este criterio señala:

---

<sup>13</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”. 17ª ed., Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2005. Pág. 79.

“... la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza...”<sup>14</sup>. Aunque los ingresos (que el autor citado denomina renta) son una parte del patrimonio de las personas, el maestro Rodríguez Lobato se refiere a un concepto económico: la riqueza, y al indicar que el patrimonio es la parte estática de la riqueza está considerando a los bienes no fungibles<sup>15</sup>, de esta manera, un ejemplo de manifestación estática de la riqueza sería un inmueble casa-habitación, gravado por el impuesto predial; son impuestos indirectos los que gravan manifestaciones presuntas de riqueza, por ejemplo, el consumo (impuesto al valor agregado). Son manifestaciones presuntas porque no necesariamente quien consume más tiene más capacidad económica (y por lo tanto debería contribuir más) que otra persona menos consumista.

### **Reales y personales**

Son impuestos reales aquellos que gravan al sujeto en relación con un bien, independientemente del sujeto, esto es, se grava una manifestación objetiva de riqueza; son personales los que se establecen atendiendo al sujeto y su situación.

### **Específicos y ad valorem**

Son impuestos específicos aquellos que gravan al sujeto en relación con la calidad de un bien o de una unidad de medida; son ad valorem los que gravan al sujeto en relación con el valor de un bien.

### **Generales y especiales**

---

<sup>14</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit. Pág. 68.

<sup>15</sup> Nota: En materia de bienes son fungibles los que tienen fisonomía propia que no les permite ser sustituidos, ejemplo: una casa; y son fungibles aquellos que son susceptibles de sustituirse por otros para el cumplimiento de una obligación, tienen un mismo poder liberatorio, se pesan, se cuentan o se miden, ejemplo: el dinero.

Son impuestos generales aquellos que gravan una realidad económica considerada de manera global, ejemplo: la obtención de ingresos está gravada por la ley del impuesto sobre la renta de una manera global<sup>16</sup>; son especiales aquellos que gravan un elemento de esa realidad. Al primero también se le considera un impuesto sintético, al segundo un impuesto analítico. Ejemplo: la obtención de ingresos por la enajenación de un inmueble.

### **Con fines fiscales y con fines extrafiscales**

Son impuestos con fines fiscales aquellos que se establecen para cubrir los gastos públicos del Estado establecidos en el presupuesto de egresos; con fines extrafiscales los que se establecen para alcanzar objetivos de política económica, social y cultural. Anteriormente se discutía la constitucionalidad de este tipo de impuestos, pues parece contrariar lo ordenado en el artículo 31. IV de nuestro ordenamiento fundamental respecto de contribuir para los *gastos públicos*, sin embargo nuestro supremo tribunal se ha pronunciado al respecto<sup>17</sup>. Este tipo de impuestos tienen apoyo constitucional en el artículo 25 de nuestra Ley Suprema al mandar: "... El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta constitución...".

---

<sup>16</sup> Nota: Al gravar la ley del impuesto sobre la renta en su título cuarto a las personas físicas por la obtención de sus ingresos, después de especificar cada actividad fuente de ingresos sujetos a gravamen, en su capítulo noveno establece "De los demás ingresos que obtengan las personas físicas", esto es, todo el ingreso está gravado .

<sup>17</sup> Nota: CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.

Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Registro IUS: 205798

Octava Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII, Junio de 1991, p. 52, tesis P./J. 18/91, jurisprudencia, Administrativa.

El licenciado Flores Zavala explica con claridad el t3pico que nos ocupa: “Cuando el impuesto tiene como 3nico fin obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado, se dice que tiene un fin fiscal; cuando el impuesto persigue producir ciertos efectos diversos de la obtenci3n de recursos, se dice que tiene un fin extrafiscal. Los fines extrafiscales, pueden ser culturales, econ3micos, pol3ticos, sociales, morales, etc.

Es cierto que en el primer caso, el impuesto, al proporcionar ingresos al Estado, lo capacita para el desarrollo de sus fines, econ3micos, pol3ticos o sociales, pero, adem3s, el impuesto por s3 mismo puede ser instrumento para que el Estado desarrolle esos fines. Esto es a lo que hemos llamado **(as3)** los fines extrafiscales de los impuestos”<sup>18</sup>.

## **1.5.- Principios rectores**

Los principios jur3dicos son aquellas expresiones jur3dicas indefinidas a ser interpretadas.

### **1.5.1.- Principios constitucionales**

#### **Principio de reserva de ley**

Todo impuesto debe establecerse en una ley en sentido formal y material.

Don Alfonso Nava Negrete nos enseña: “ Se dice que cuando la Constituci3n impone que sea una ley lo que regule una materia o un campo administrativo, se est3 en presencia de tal principio. Lo que quiere decir tambi3n que en esa materia o campo ni el Poder Ejecutivo ni el Judicial podr3an ejercer poderes de regulaci3n normativa. S3lo el Congreso de la Uni3n, con su ley, podr3 regular o legislar el 3rea que expresamente le reserva la Constituci3n.

---

<sup>18</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. P3g. 332.

Clásico es el caso de la fracción IV del artículo 31 constitucional. Según este precepto, las contribuciones necesarias para cubrir los gastos de la Federación, estados o municipios, se harán por los particulares en la forma proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*. Por interpretación uniforme de los tribunales federales, sólo una ley del Congreso puede crear impuestos u otras contribuciones...”<sup>19</sup>.

Nuestra Constitución establece este principio en diversos artículos: Artículo 3. ...VI Los particulares podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades. *En los términos que establezca la ley*, el Estado otorgará y retirará el reconocimiento de validez oficial a los estudios que se realicen en planteles particulares... Artículo 4. ...Toda familia tiene derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa. *La ley establecerá* los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar tal objetivo... Artículo 5. *La ley determinará* en cada Estado cuales son las profesiones que necesitan título para su ejercicio... Artículo 28. *La ley protegerá* a los consumidores y propiciará su organización para el mejor cuidado de sus intereses...

“Algo que clarifica este principio es la consideración de que cada vez que en el texto de la Constitución se utiliza la palabra *ley* debe entenderse que es la ley del Congreso de la Unión, formal y materialmente conceptuada. Si los constituyentes, hacedores de la Constitución de 1917, incluyeron unas veces la palabra *ley* y otras *reglamento, decreto o acuerdo*, es porque sabían, estaban conscientes de la diversa naturaleza y jerarquía que tienen; no las usaron como conceptos sinónimos...”<sup>20</sup>.

Así como en materia penal no puede aplicarse pena alguna que no esté prevista en la ley (*nula poena sine lege*); este principio en nuestra materia se sintetiza en la máxima Sin ley no hay tributo (*nullum tributo sine lege*). Sin

---

<sup>19</sup> NAVA NEGRETE, Alfonso. *Derecho Administrativo Mexicano*. 2ª ed., Ed. Fondo de Cultura Económica, México 2001. Pág. 110.

<sup>20</sup> Ídem. Pág. 111.

embargo nuestra propia Constitución general establece una excepción a este principio en materia de comercio, cuando en su artículo 131 prevé la posibilidad de que el Congreso de la Unión faculte al Ejecutivo 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, obligando al propio Ejecutivo a rendir cuentas al Congreso respecto de la facultad concedida.

### **Principio de legalidad**

En nuestro sistema jurídico, y en todo aquel fundado en un Estado de Derecho, este principio implica que las autoridades solamente pueden hacer aquello que les faculta la ley. Su fundamento se encuentra en el artículo 16 de nuestra Carta Fundamental que manda: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”. Debemos entender por fundar el que la autoridad tiene la obligación de citar los preceptos legales tanto sustantivos como adjetivos en que apoya su determinación, y por motivar el que la autoridad exprese una serie de razonamientos lógico – jurídicos sobre el porqué consideró que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa.

La otra cara de este principio es la que rige el actuar de los particulares: todo lo que no está prohibido, está permitido.

Pues bien, en materia contributiva el matiz de este principio es diverso pero no de una manera esencial. En efecto, el principio de legalidad en materia fiscal

implica que todos los elementos de la contribución estén previstos en una ley en sentido formal y material.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado de la siguiente manera:

***IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.*** 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 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 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 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 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. 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 y 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, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles<sup>21</sup>.*

### **Principios de proporcionalidad y equidad**

Estos principios representan los pilares en que se apoya nuestro sistema contributivo. En efecto, en la doctrina se debate si representan un solo principio o debemos entenderlos como dos conceptos diferentes. Como partidario de la primera postura el licenciado Ernesto Flores Zavala afirma: “Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significando justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos. Para llegar a esta conclusión, tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de 1857, artículo 36 que dice: “Es obligación de todo mexicano defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la 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”. Este artículo, con la única modificación de suprimir la palabra “justos” anterior a intereses, fue aprobado en sesión de 26 de agosto de 1855, y seguramente la comisión de estilo, lo dividió en dos fracciones que es como aparece en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos públicos como fracción II, por reforma de 10 de junio de 1898, como fracción III, y en la Constitución de 1917, como fracción IV, pero con la misma redacción.

---

<sup>21</sup> Semanario Judicial de la Federación, séptima época, pleno, volumen 91 – 96 primera parte, p. 173.

Ahora bien, encontramos gran similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir: “Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en *proporción* a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama *equidad*”. **De manera que con la expresión “proporcional y equitativa” sólo se busca la justicia de los impuestos**<sup>22</sup>.

En cambio don Emilio Margáin Manautou sostiene: “Atendiendo a la evolución que ha venido experimentado la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo 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 equitativa significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación**<sup>23</sup>.

A nuestro parecer es la interpretación de nuestro máximo tribunal la que puede orientar nuestro criterio a fin de determinar en qué consisten los principios que nos ocupan:

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos,

---

<sup>22</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. Págs. 224 y 225.

<sup>23</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. “La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano”. Citado por Gregorio Sánchez León en “Derecho Fiscal Mexicano (Derecho Fiscal Sustantivo) Instituciones básicas y principios fundamentales”. Tomo I, 13ª ed., Ed. Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2003. Pág. 278.

*utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no 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<sup>24</sup>.*

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.** *La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de 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*

---

<sup>24</sup> Semanario Judicial de la Federación, séptima época, pleno, volumen 187 – 192 primera parte, p. 113.

*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*<sup>25</sup>.

Para nosotros los principios que venimos desarrollando representan dos conceptos distintos. La proporcionalidad significa que una persona debe tributar en proporción a su capacidad contributiva<sup>26</sup>, y la equidad implica tratar igual a todo aquel que se ubique en el mismo supuesto normativo. Adelante se verá cómo el artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es inequitativo para el enajenante que se ubica en tal supuesto.

### **Principio de destino al gasto público**

La fracción cuarta del artículo 31 de la Constitución General de la República manda: contribuir *para los gastos públicos*. Creemos que a lo que se refiere nuestra Constitución es, de entrada, a aquellos gastos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación, de esta forma surge la siguiente interrogante: ¿Se puede destinar las contribuciones a un gasto no previsto en el mencionado ordenamiento? **Sí, si lo prevé alguna ley**. Con fundamento en el artículo 126 de nuestro ordenamiento fundamental “No podrá hacerse pago alguno que no esté **comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior**.”

Otra cuestión importante respecto a este principio radica en determinar si contraria a nuestra Constitución el que se establezcan impuestos con una finalidad distinta a la estrictamente fiscal, es decir, la de allegarse de recursos a fin de cubrir los gastos establecidos en el Presupuesto de Egresos. Cuando se

---

<sup>25</sup> Semanario Judicial de la Federación, octava época, tercera sala, tomo VII, p. 60, tesis a./J. 4/91, febrero de 1991.

<sup>26</sup> Nota: La Corte define este concepto como “la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”(Novena Época, pleno, Semanario Judicial, Tomo X, Noviembre de 1999, Pág. 22, tesis P./J. 109/99, Jurisprudencia. Con mayor claridad, se dice que alguien tiene capacidad contributiva cuando después de satisfacer las necesidades primarias propias y de su familia, todavía conserva algún ingreso.

desarrolle el tema de los fines de los impuestos se verá este tema de manera precisa, cabe aquí dejar asentado que a nuestro parecer **no se pueden establecer impuestos con fines puramente extrafiscales**, pues siguiendo a don Ernesto Flores Zavala, con este tipo de impuestos el Estado no percibe ingreso alguno, al contrario, en ocasiones otorga subsidios a fin de lograr su cometido<sup>27</sup>.

### **1.5.2.- Principios doctrinarios**

#### **Adam Smith**

Adam Smith, nació en Kirkaldy, Escocia, en 1723, fue filósofo y economista, profesor en la universidad de Glasgow y residió mucho tiempo en Francia; entre sus obras se encuentran: “Teoría de los Sentimientos Morales” y la obra trascendente para nuestra materia: “Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”.

Las ideas de Adam Smith materializadas en su obra intitulada originalmente en 1776 “*The Wealth of Nations*” (La Riqueza de las Naciones), libro quinto “De los ingresos del Soberano o de la República”, capítulo segundo “Sobre las fuentes de donde proceden los ingresos públicos y generales de la sociedad”, parte segunda “De los impuestos”, además de estar presentes e influir en la doctrina en materia contributiva, han permeado las disposiciones constitucionales de los países occidentales en lo que se refiere a esta materia.

#### **Principio de justicia**

“... Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal...”

---

<sup>27</sup> Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, Ob. cit. Pág. 335.

En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de imposición...”<sup>28</sup>.

Siguiendo al licenciado Rigoberto Zamudio Urbano, dada la originalidad de su opinión, analizaremos el primer principio que deben cumplir los impuestos: el de justicia, al que él de manera poco común denomina principio de proporcionalidad.

“El principio se enuncia diciendo básicamente que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

Es muy importante destacar que Adam Smith utiliza la palabra proporción, queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa. Dicho en otras palabras, si a dos ciudadanos que ganan 100 y 500 se les aplica la misma tasa impositiva del 10 por ciento por ejemplo, el que gane 500 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 100, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto tributario será exactamente el mismo: equivaldrá al 10 por ciento de la ganancia obtenida.

Por eso, a partir de la publicación de “La riqueza de las naciones”, se ha sostenido invariablemente que los únicos tributos directos que se ajustan al principio de proporcionalidad son aquellos cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas, como es el caso de nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta.

---

<sup>28</sup> SMITH, Adam. *“Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”*(*The Wealth of Nations*). Traducción de Gabriel Franco, 1ª ed. en “Fondo de Cultura Económica”, SA de CV, México, 1958, 8ª reimpresión, 1994. Págs. 726 y 727.

Utilizando el ejemplo mencionado, podemos señalar en vez de una tasa fija del 10 por ciento para ambos casos, una tarifa que imponga al que gana 100 una tasa del 5 por ciento, y al que percibe 500 una cuota **(así)** contributiva del 15 por ciento, así se habrá cumplido en plenitud con la invocada máxima de proporcionalidad.

Consecuentemente, para que un tributo en verdad sea proporcional, a la capacidad de contribuir, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el impacto tributario deberá ser cuantitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos.

En síntesis es factible sostener que el principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias altas y porcentualmente más reducida en el caso de ganancias medias y pequeñas. De ahí que las contribuciones directas a tasa o porcentajes fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a este importante principio...

Por esa razón, algunos tratadistas modernos llaman a este principio “de justicia” porque en realidad sin su vigencia ningún orden jurídico fiscal puede alcanzar la pretensión de ser equitativo, adecuado, y tolerable para sus destinatarios...

El principio de proporcionalidad implica no sólo el que cada ciudadano deba contribuir al sostenimiento del Estado en una proporción de lo más cercana posible a su capacidad económica, sino también de manera muy importante el que los tributos incidan cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza disponibles en el país de que se trate.

Lo anterior significa en esencia que las contribuciones deban establecerse, además, de en función de lo que cada ciudadano gana, en proporción a todos los ingresos gravables existentes: utilidades de las empresas, productos o rendimientos del capital, salarios, honorarios y demás pagos al trabajo personal, posesión y traslación de dominio de bienes inmuebles, dividendos, regalías, rentas, todo tipo de ingresos mercantiles, importaciones, exportaciones, etcétera.

De modo que, dentro de una correcta planeación del orden jurídico-fiscal de un país, si se quiere cumplir con esta máxima de justicia elemental, es deber del legislador el de distribuir proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de que se disponga. No debe hacerlas incidir sólo sobre una o varias en particular, aunque procurara que individualmente los tributos graven a sus destinatarios proporcionalmente a sus respectivas capacidades económicas, si con relación a la totalidad de las posibles fuentes imponibles que en una Nación existan en un momento dado, se incumple con lo que esta máxima preceptúa, el sistema vulnerará de cualquier manera al principio que nos ocupa...

La última consecuencia del principio de proporcionalidad consiste en que la carga impuesta a cada ciudadano no debe fijarse solamente en función a su capacidad económica, sino que su impacto patrimonial debe incidir sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento. Dicho en otras palabras, un tributo no debe absorber la totalidad o una parte sustancial de las percepciones de un contribuyente, ya que en tal evento, lejos de resultar proporcional, se convierte en un acto confiscatorio por medio del cual el Estado llega a apoderarse de gran parte del patrimonio de los contribuyentes o de una porción significativa del fruto legítimo de su trabajo.

Un gravamen concebido en estos términos desalienta el esfuerzo y la producción, traslada a las áreas estatales el resultado de la creatividad

personal, desestímula (**así**) el ahorro y la inversión, nulifica la inventiva personal y las posibilidades de desarrollo y, a fin de cuentas, cancela toda perspectiva razonable de generar riqueza, puesto que a nadie le interesa trabajar y esforzarse solamente para que el fisco se quede con la parte más importante de los recursos obtenidos a través de ese trabajo y de ese esfuerzo...”<sup>29</sup>.

Decidimos transcribir la postura del licenciado Zamudio Urbano dada la originalidad de la misma, puesto que la mayoría de los doctrinarios opina que este principio se complementa o se desarrolla a través de otros dos: el principio de generalidad y el principio de uniformidad.

“El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto”<sup>30</sup>.

Se entiende que una persona tiene capacidad contributiva cuando después de satisfacer sus necesidades básicas tanto personales como familiares, todavía tiene ingresos, sin embargo este concepto es muy vago y por lo tanto hay autores que se manifiestan en contra de conceder exenciones; el licenciado Margáin Manautou al explicar este tema nos explica “Bielsa sostiene, sobre el particular, que nadie debe estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso,

---

<sup>29</sup> ZAMUDIO URBANO, Rigoberto. *“Sistema Tributario en México”*. Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2005. Págs. 59-64.

<sup>30</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. Pág. 152.

porque con ello se viola el principio de generalidad; además de que no nos es posible determinar, con mayor o menor precisión la cantidad mínima requerida para vivir”<sup>31</sup>.

El maestro Flores Zavala hace un análisis de la figura *el mínimo de necesidad* o *el mínimo de existencia*, esto es, el ingreso suficiente para que una persona viva, con la finalidad de determinar si representa una violación al principio de generalidad.

“Sobre esta cuestión , existen tres criterios que son:1º El de los que consideran que no debe concederse esta exención, porque es contraria al principio de generalidad de los impuestos y, por lo mismo, a la justicia; que es sobre todo imposible, determinar con precisión el mínimo de existencia o el mínimo de necesidades. Por otra parte, si de acuerdo con la tesis democrática todos intervienen en el gobierno de la cosa pública, todos deben cubrir los gastos nacionales. Este criterio ha sido sostenido fundamentalmente por Leory Beaulieu y ha sido desechado por las legislaciones modernas.

2º El segundo criterio consiste en considerar que deben concederse exenciones de los impuestos directos a los mínimos de existencia, precisamente por un principio de justicia, porque los impuestos indirectos gravan más fuertemente a las pequeñas rentas que a las elevadas y se debe compensar ese exceso de gravamen con la exención de impuestos directos. Este criterio es sostenido por Adolfo Wagner.

3º La tercera posición es la de aquellos que consideran que esta clase de rentas mínimas deben estar exentas de toda clase de impuestos, tanto de los directos como de los indirectos, lo que puede lograrse suprimiendo los impuestos sobre los artículos de primera necesidad... En México se ha

---

<sup>31</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob. cit. Pág. 26.

adoptado el segundo sistema. En la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se declaran exentos de impuestos ciertos mínimos de existencia”<sup>32</sup>.

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

John Stuart Mill, en su teoría del sacrificio, nos dice sobre esta cuestión que “si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta”<sup>33</sup>

### **Principio de certidumbre**

“...El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea

---

<sup>32</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. Páginas 154 y 155.

Nota: Artículo 113.- Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. ***No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente...***

<sup>33</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob. cit. Pág. 27.

un mal tan grande – según la experiencia de muchas naciones - como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar...”<sup>34</sup>

“El párrafo que acabamos de transcribir da pie para la formulación de una serie de interesantes comentarios interpretativos, entre los que destacan los siguientes:

Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las que a su capricho pueden llegar a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer, etcétera.

En tales condiciones, la primera obligación de la ley tributaria está constituida por el deber ineludible de establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo para, en esa forma, actuar como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de poder.

Ahora bien, ¿Cuales (**así**) son esos elementos constitutivos? Adam Smith habla del tiempo de cobro, la forma de pago y la cantidad que deba satisfacerse. Sin embargo, como la técnica fiscal ha evolucionado en el transcurso del tiempo, pensamos que en la actualidad el principio de certidumbre debe hacerse extensivo a los elementos constitutivos del moderno tributo...

El principio de certidumbre confiere al ciudadano común y corriente un poderoso medio de defensa frente a los excesos de la Hacienda Pública al permitirle conocer correctamente y de antemano hasta dónde llegan sus obligaciones tributarias y cuál es el límite de la potestad recaudadora. Por esa razón es de vital importancia que los elementos constitutivos de todo tributo estén previstos con fijeza en las leyes respectivas, ya que son los únicos

---

<sup>34</sup> SMITH, Adam. Ob. cit. Pág. 727.

instrumentos capaces de crear situaciones jurídicas de aplicación general; esto significa en esencia que no debe permitirse que dichos elementos constitutivos se consignen en reglamentos o circulares. Es que aquellos tienen como única misión la de facilitar el campo de aplicación de las disposiciones generales contenidas en una ley, a la que por ende no pueden sustituir; y éstas jurídicamente hablando, no producen ni derechos ni obligaciones para los particulares. Al tratarse en ambos casos de ordenamientos emanados del Ejecutivo, su contenido rara vez resulta imparcial y equitativo, de manera que conviene proteger al contribuyente contra sus posibles arbitrariedades.

Al indicar que todo tributo “ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona”, Adam Smith sienta otra verdad capital, particularmente para sistemas tributarios que como el nuestro, tienden a desarrollar una legislación expresada en términos complejos, altamente técnicos y sofisticados, y en preceptos de oscura redacción.

... Si bien es cierto, que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que el legislador no debe caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera entienden.

La experiencia ha demostrado que la complejidad terminológica de la legislación tributaria a lo que conduce es a la evasión impositiva, especialmente en el caso de los contribuyentes menores, los que en su mayoría incumplen en sus deberes tributarios, no tanto por mala fe, como por desconocer los alcances y la verdadera interpretación de los preceptos legales que les son aplicables y por carecer de recursos económicos no contratan los servicios de personas capacitadas que los asesoren en forma debida...

El desacato al principio de certidumbre propicia la corrupción y la altanería de los funcionarios hacendarios, los que, como con toda razón sostiene Adam Smith, “suelen ser cuando menos desatentos e intratables...”<sup>35</sup>.

### **Principio de comodidad**

“...Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar”<sup>36</sup>.

“Los impuestos sobre el consumo responden mejor a esta regla, porque se pagan insensiblemente por el contribuyente en el momento de comprar sus mercancías, en cambio, otros impuestos, los directos, en ocasiones se cobran en épocas en los que el causante ya no tiene la renta o fortuna gravada...”<sup>37</sup>.

“Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.

---

<sup>35</sup> ZAMUDIO URBANO, Eugenio. Ob. cit. Págs. 64-68.

<sup>36</sup> SMITH, Adam. Ob. cit. Pág. 727.

<sup>37</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. Pág. 161.

Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende una menor evasión por parte del contribuyente...”<sup>38</sup>.

Para resumir este principio el licenciado Armando Porras y López cita: “En efecto, en la legendaria India, el filósofo Kantilya nos dice: “Así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando están maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes”<sup>39</sup>.

### **Principio de economía**

“Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: primero, cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen una contribución adicional sobre el pueblo. Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a los gentes (**así**) para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso

---

<sup>38</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob. cit. Pág. 29.

<sup>39</sup> PORRAS Y LÓPEZ Armando, *“Derecho Fiscal (aspectos jurídicos y contables)”*. Ed. Textos Universitarios, S. A., 6ª ed., México, 1977. Pág. 59.

estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona. La ley, contrariamente a los principios de justicia, suscita, primero, la tentación de infringirla y, después, castiga a quien la viola, y, por lo común agrava la penalidad en proporción a las circunstancias que debieran contribuir a mitigarla, o sea el estado de ánimo propicio a la comisión del delito. Cuarto y finalmente, cuando se sujeta a los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso. De uno u otro de estos cuatro modos distintos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el Soberano...”<sup>40</sup>

“Con toda claridad, el párrafo anterior establece la necesidad de que el costo de recaudación de los impuestos sea el menor posible, con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado en el ejercicio de sus atribuciones.

La realización de este principio no siempre puede lograrse en cada impuesto aislado, porque hay algunos que, por su naturaleza misma, tienen un costo elevado, como sucede, por ejemplo, con los impuestos aduanales, por lo que, estos impuestos deben compensarse con otros en los que el costo sea reducido, como el de la renta”<sup>41</sup>.

### **1.5.3.- Principios legales**

Estos principios se encuentran materializados, primordialmente, en la Ley de Ingresos de la Federación y su contenido se encuentra determinado a partir

---

<sup>40</sup> SMITH, Adam. Ob. cit. Págs. 727 y 728.

<sup>41</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. Pág. 162.

del ejercicio fiscal de 2003, toda vez que en este año el Congreso de la Unión estableció que toda iniciativa en materia fiscal que se presentara debería incluir en su exposición de motivos una serie de requisitos que corresponden a los principios que arriba desarrollamos<sup>42</sup>.

El licenciado Juvenal Lobato Díaz los denomina *principios legales de los impuestos* y lo justifica de la siguiente manera: “ a pesar de que de acuerdo al texto del artículo que los establece simplemente los llama *requisitos*, mismos que deben contener todas las iniciativas en materia fiscal... constituyen un parámetro que deben cumplir las contribuciones desde su proceso de creación y que debe reflejarse, también, en las leyes que contengan las contribuciones”<sup>43</sup>.

El artículo 31 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2007 establece lo siguiente:

**Artículo 31.** *En el ejercicio fiscal de 2007, toda Iniciativa en materia fiscal, incluyendo aquellas que se presenten para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2008, deberá incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas. Asimismo, en cada una de las explicaciones establecidas en dicha exposición de motivos se deberá incluir claramente el artículo del ordenamiento de que se trate en el cual se llevarían a cabo las reformas.*

*Toda Iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:*

1. *Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes;*

---

<sup>42</sup> Cfr. Artículo 34 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2003.

<sup>43</sup> LOBATO DÍAZ, Juvenal. “Inconstitucionalidad del sistema de retención y entero de Impuesto Sobre la Renta en materia de ingresos por intereses”. Tesis de licenciatura. UNAM, Facultad de Derecho, México, 2004. Pág. 59.

2. *Que el pago de los impuestos sea sencillo y asequible;*
3. *Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización, y*
4. *Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.*

*Estas disposiciones deberán incluirse en la exposición de motivos de la Iniciativa, las cuales deberán ser tomadas en cuenta en la elaboración de los dictámenes que emitan las Comisiones respectivas en el Congreso de la Unión. La Ley de Ingresos de la Federación únicamente incluirá las estimaciones de las contribuciones contempladas en las leyes fiscales.* <sup>44</sup>

### **Principio de certidumbre**

Este principio se identifica con el que los tratadistas de la materia, y en particular Adam Smith, han denominado, *principio de certidumbre*, y representa el antecedente de nuestro principio constitucional de legalidad, consistente en la seguridad jurídica que debe brindar toda ley que establezca un impuesto, respecto de los elementos del mismo; *Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes*, ordena la Ley de Ingresos de la Federación.

De esta manera, al establecer un impuesto, el legislador debe prever sus elementos precisamente en un ordenamiento general, impersonal y abstracto, nunca lo debe hacer el ejecutivo en un ordenamiento de rango inferior, como sería en un reglamento. En el capítulo respectivo demostraré cómo el artículo

---

<sup>44</sup> [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/doc/LIF\\_2007.doc](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/doc/LIF_2007.doc)

191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta va más allá de lo que establece tal ley al establecer la manera en que se debe cumplir con la obligación fiscal sustantiva además de crear una situación distinta y por lo tanto creando un supuesto distinto al de la ley tratándose de la enajenación de inmuebles.

### **Principio de comodidad**

Cuando la Ley de Ingresos de la Federación establece como requisito *que el pago de los impuestos sea sencillo y asequible*, se está elevando a rango legal una parte del principio de certidumbre de Adam Smith quien estableció: “...*todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona*”<sup>45</sup>. Sin embargo, atendiendo al sentido gramatical de estas dos palabras es que preferimos identificarlo como un principio de comodidad. Para entender a cabalidad este principio veamos lo que establece la Real Academia Española:

“...sencillo, lla.

(Del Lat. *singellus*, por *singulus*).

...5. adj. Que no ofrece dificultad.

asequible.

(Del Lat. *assēqui*, conseguir, obtener).

---

<sup>45</sup> SMITH, Adam. Ob. cit. Pág. 727.

1. adj. Que puede conseguirse o alcanzarse”<sup>46</sup>.

Esto es, que implica al sujeto pasivo la mayor facilidad posible para cumplir con su obligación contributiva, tanto en lo referente a la determinación del impuesto, como la fecha, lugar y forma de enterar el impuesto. El tema objeto del presente trabajo recepcional es a todas luces contrario a este principio como lo demostraré en su oportunidad.

### **Principio de economía**

Al ordenar la Ley de Ingresos de la Federación *Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización*, se está materializando el principio de economía de Adam Smith. Lo que cueste al fisco recaudar los impuestos debe representar una cantidad mínima en comparación con lo que recauda, esto es, que un impuesto sea costeable para el fisco, que no le cueste más cobrarlo respecto de lo que efectivamente va a recaudar.

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 146-A: *“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro...”*

*Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 Unidades de Inversión,*

---

<sup>46</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Ob. cit.

*aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20, 000 Unidades de Inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe...”.*

Que un crédito fiscal sea incosteable no quiere decir que se extinga, solamente el fisco lo está cancelando, la autoridad se abstiene de cobrarlo.

### **Principio de estabilidad económica**

Cuando la Ley de Ingresos de la Federación ordena *Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas*, el legislador quiso que al crear nuevas contribuciones o modificar en algún elemento las ya existentes (por ejemplo si se aumentarían las cuotas, tasas o tarifas) no se causara una reacción desfavorable a nuestro sistema contributivo.

Si el legislador federal decidiera que la tarifa para el pago del impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas no tuviera un tope, esto es, que mientras mayor fuera la base, mayor fuera el porcentaje a aplicarle, llegaría un momento en que se convertiría en un impuesto de carácter confiscatorio, pues podría inclusive extraer la totalidad de la riqueza de un contribuyente. Sin duda este sería un caso de inestabilidad en las finanzas de nuestro país, pues los afectados ocurrirían a la autoridad en demanda de Amparo dada la

inconstitucionalidad en el caso que se plantea ocasionando conmoción a nuestro sistema contributivo.

## 1.6 Fines

De la lectura de la fracción cuarta de nuestro artículo 31 constitucional se desprende que no puede haber otra finalidad para las contribuciones: cubrir el gasto público de los diferentes órdenes de gobierno. Sin embargo, se ha discutido si pueden destinarse a un fin distinto. Ya arriba dejamos asentado algo respecto a los fines extrafiscales de los impuestos.

Siguiendo al maestro Ernesto Flores Zavala “existen dos soluciones... Una... que niega que los impuestos puedan tener otra finalidad que la puramente fiscal; esta escuela se basa en la tesis liberal individualista, de acuerdo con la que el Estado no puede intervenir en la actividad o en la situación personal de sus miembros. La otra solución considera que el impuesto no solamente tiene un fin financiero, sino que, su fuerza enorme, puede ser aplicada a finalidades diversas, como la distribución de la fortuna en forma más equitativa...”<sup>47</sup>.

El mismo autor señala que respecto a la finalidad de los impuestos podemos distinguir los siguientes casos:

---

<sup>47</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. Pág. 331.

1º Impuestos con fines exclusivamente fiscales.- Aquellos que no tienen otra misión que la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado. Son aquellos que se recaudan para cubrir el presupuesto de egresos respectivo.

2º Impuestos que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento, pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales.- El impuesto en sí mismo tiene un fin fiscal, esto es, se persigue la obtención de recursos, pero en vez de que esos recursos se destinen a los gastos generales del Estado, se aplicarán a ciertos gastos especiales. La última parte del primer párrafo del artículo primero del Código Fiscal de la Federación, dispone que “Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”.

3º Impuestos que persiguen fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo.- Ejemplo claro de impuestos que, además de tener como finalidad el allegarse de recursos persiguen un fin de salud pública, lo encontramos en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio que grava la enajenación de cigarrillos en territorio nacional con una tasa del 160% sobre el valor de los mismos.

4º Impuestos con fines exclusivamente extrafiscales.- Ya nuestro máximo tribunal se ha pronunciado respecto a la constitucionalidad de este tipo de impuestos<sup>48</sup>.

“ el legislador sabe que al establecer el impuesto, se obligará a los afectados a desarrollar determinada actividad o a dejar de desarrollarla, con tal de no pagar el impuesto, de manera que con estos impuestos el fisco no percibe ingreso alguno”<sup>49</sup>.

Debemos concluir reiterando nuestro criterio acerca de que no se pueden establecer impuestos con una finalidad meramente extrafiscal pues con ellos el

---

<sup>48</sup> FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS. De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.

IUS 181139

Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Julio de 2004, p. 193, tesis 1a. LXXXIX/2004, aislada, Administrativa.

<sup>49</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. Pág. 335.

Estado no busca percibir ingreso alguno y por lo tanto no se cumple con el principio de destino al gasto público. Sí se pueden establecer impuestos de los tipos primero a tercero arriba apuntados.

## Capítulo 2º: Sistema Constitucional Tributario Mexicano

### 2.1.- Supremacía constitucional y el orden jurídico estatal

Supremacía significa lo que está por encima de todo, la fuente primaria, lo que está en la cúspide. En un sistema jurídico la Constitución es la fuente de todas las demás normas que lo integran, es la “norma fundamental” de la que nos habla Hans Kelsen; ésta representa el fundamento de validez de las normas que derivan de ella y que integran el sistema jurídico estatal, en consecuencia éstas no pueden contrariar a aquella pues de ser así, tal norma carece de validez y podría atacarse por la vía, ya jurisdiccional, ya política, que establezca la misma norma fundamental.

Siguiendo a otro de nuestros grandes maestros, don Ignacio Burgoa Orihuela, nos enseñó que la característica de supremacía de nuestra Constitución está indisolublemente ligada con otra: la de fundamentalidad. Que sea fundamental radica en que “...sea el ordenamiento básico de toda la estructura jurídica estatal, es decir, el cimiento sobre el que se asienta el sistema normativo de derecho en su integridad. Consiguientemente, el concepto de fundamentalidad equivale al de *primariedad*, o sea, que si la Constitución es la “Ley Fundamental”, al mismo tiempo es la “*Ley primaria*”... Ahora bien, si la Constitución es la “ley fundamental” en los términos antes expresados, al mismo tiempo y por modo inescindible es la “*ley suprema*” del Estado. *Fundamentalidad y supremacía, por ende, son dos conceptos inseparables que denotan dos cualidades concurrentes en toda Constitución jurídico – positiva, o sea, que esta es suprema por ser fundamental y es fundamental porque es suprema. En efecto, si la Constitución no estuviese investida de supremacía, dejaría de ser el fundamento de la estructura jurídica del Estado ante la posibilidad de que las normas secundarias pudiesen contrariarla sin carecer de validez formal. A la inversa, el principio de supremacía constitucional se explica lógicamente por el carácter de “ley fundamental” que ostenta la Constitución, ya*

que sin él no habría razón para que fuese suprema. Por ello, en la pirámide kelseniana la Constitución es a la vez la base y la cumbre, lo fundatorio y lo insuperable, dentro de cuyos extremos se mueve toda la estructura vital del Estado, circunstancia que inspiró a don *José Ma. Iglesias* el proloquio que dice: “*Super constitutionem, nihil, sub constitutione, omnia*”<sup>1</sup>. (“Sobre la Constitución, nada, bajo la Constitución, todo”)

Respecto al tema que nos ocupa, el ex rector de nuestra Máxima Casa de Estudios y ex procurador General de la República, don Jorge Carpizo Mc Gregor afirma lo siguiente: “Supremacía constitucional significa que una norma contraria – ya sea material o formalmente – a esa norma superior no tiene posibilidad de existencia dentro de ese orden jurídico... La supremacía constitucional representa la unidad de un sistema normativo, y apunta para los hombres un cierto margen de seguridad porque éstos saben que ninguna ley o acto debe restringir la serie de derechos que la Constitución les otorga y que si tal cosa acontece existe un medio reparador de la arbitrariedad.

El principio de supremacía constitucional y el del control de la constitucionalidad de leyes y actos son complementarios. Uno se sostiene en el otro. Como tanto se ha dicho, de muy poco serviría que se estableciera que ninguna ley o acto puede violar la norma suprema si esta no estableciera el medio adecuado para hacer efectivo dicho enunciado.

Así, estos dos principios responden a la histórica y presente lucha del hombre por alcanzar su libertad”<sup>2</sup>.

Esta característica de supremacía de la Constitución da origen a dos situaciones:

---

<sup>1</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio. “*Derecho Constitucional Mexicano*”. 16ª ed., Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2003. Págs. 357 – 359.

<sup>2</sup> CARPIZO, Jorge. “*Estudios Constitucionales*”. 8ª ed., Ed. “Porrúa” SA de CV, México, 2003. Págs. 1 y 2.

I.- El nacimiento de figuras jurídicas que permiten la defensa de la propia Constitución por aquellos actos de los órganos que ella misma crea y que atentan en su contra cual despreciable parricida, esto es, los medios de control de la constitucionalidad, y que en nuestro país son: a) La figura jurídica más noble y bella que ha aportado nuestro país al Derecho, el Amparo; b) Las controversias constitucionales; c) Las acciones de inconstitucionalidad y, d) Los procesos jurisdiccionales en materia electoral;

II.- La imposibilidad de que los órganos creados por la propia Constitución deleguen el ejercicio de las atribuciones que la misma les ha conferido a algún otro.

## **2.2.- La jerarquía de las normas en el sistema jurídico mexicano**

En nuestro país el principio de supremacía constitucional se encuentra consagrado en el artículo 133 de nuestro Código Político que establece:

“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”

Desarrollar la interpretación que se ha dado a este precepto rebasa los objetivos del presente trabajo recepcional, por lo que, siguiendo al licenciado Carpizo quien a su vez parafrasea al también ex rector de la UNAM don Mario de la Cueva y de la Rosa nos explica: “... Pues bien, Mario de la Cueva... piensa que el orden jurídico mexicano se clasifica así: I) Constitución Federal, II) leyes

constitucionales y tratados, III) El derecho federal ordinario y el derecho local, y este último dividido según la ordenación de García Maynez **(así)**<sup>3</sup>.

“Mario de la Cueva distingue entre leyes constitucionales y derecho federal ordinario. Para él las primeras son las que material y formalmente emanan de la Constitución, en cambio las segundas sólo emanan formalmente de ella.

O sea, las leyes constitucionales son parte de la Constitución, son la Constitución misma que se amplía, que se ramifica, que crece.

El derecho federal ordinario es el que deriva de la Constitución pero sin ser parte de ella, podría ser competencia local si así lo hubiera juzgado conveniente el Constituyente.

Las leyes constitucionales son de tres grados: i) leyes orgánicas, que son aquellas que señalan la actuación y facultades de un órgano federal, ii) leyes reglamentarias, que son las que precisan cómo deben aplicarse los principios de la Constitución. Mario de la Cueva especifica que a veces las leyes contienen una parte orgánica y otra reglamentaria, y iii) las leyes sociales, que son aquellas que desarrollan las bases de los derechos sociales garantizados en la Constitución, que son aquellas leyes que explican los principios de los artículos 27 y 123 constitucionales – que especifican la legislación agraria y laboral-.”<sup>4</sup>.

### **2.3.- Pirámide Kelseniana de jerarquía normativa**

Para Hans Kelsen, un sistema jurídico lo es hasta en tanto un conjunto de normas jurídicas reúnen las siguientes características: unidad y jerarquía.

---

<sup>3</sup> Ídem. Pág. 17. Líneas arriba el licenciado Carpizo explica que para don Eduardo García Máynez las normas que se aplican en las entidades federativas se dividen en: I) constituciones locales, II) leyes ordinarias, III) leyes reglamentarias, IV) leyes municipales y V) normas individualizadas.

<sup>4</sup> *Ibíd.* Pág. 18

Nos indica el maestro de Viena que la validez de una norma se halla en haber sido creada conforme lo establece otra inmediata superior. “La relación entre la que regula la creación de otra y esta misma norma , puede presentarse como un vínculo de supra y subordinación, siendo estas figuras de lenguaje de índole espacial. La norma que determina la creación de otra, es superior a ésta; la creada de acuerdo con tal regulación, inferior a la primera. El orden jurídico, especialmente aquel cuya personificación constituye el Estado, no es, por tanto, un sistema de normas coordinadas entre sí, que se hallasen, por así decirlo, una al lado de la otra, en un mismo nivel, sino que se trata de una verdadera **jerarquía** de diferentes niveles. La **unidad** de esas normas hállase constituida por el hecho de que la creación de la de grado más bajo se encuentra determinada por otra de grado superior cuya creación es determinada, a su vez, por otra todavía más alta. Lo que constituye la **unidad** del sistema es precisamente la circunstancia de que tal *regressus* termina en la norma de grado más alto, o básica, que representa la suprema razón de validez de todo el orden jurídico”<sup>5</sup>.

Hans Kelsen establece una jerarquización pero también un sistema unido por medio de un perfecto engranaje de piezas.

En este orden de ideas, es la Constitución el fundamento de todas las normas y de todos los actos jurídicos, representa el nivel más alto dentro del derecho nacional, es el primer peldaño en la escala normativa de Kelsen.

En el siguiente peldaño se encuentran las normas generales expedidas de acuerdo con la Constitución, las leyes. “Tienen que ser aplicadas por los órganos competentes para ello, especialmente los tribunales, pero también las autoridades administrativas. Los órganos aplicadores del derecho deben ser

---

<sup>5</sup> KELSEN, Hans. *“Teoría General del Derecho y del Estado”*. Traducción de Eduardo García Máynez, 4ª reimpresión, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1988. Pág. 146 .

instituidos de acuerdo con el orden jurídico, el cual ha de determinar asimismo el procedimiento que tales órganos están obligados a observar cuando aplican las normas jurídicas. Así, pues las normas generales... tienen una función doble: 1) determinar quiénes son los órganos encargados de la aplicación del derecho y cuál es el procedimiento al que deben someterse, y 2) determinar los actos judiciales y administrativos de tales órganos. Por medio de sus actos, los últimos crean normas individuales, al aplicar a casos concretos las normas generales”<sup>6</sup>.

Don Enrique Quiroz Acosta nos explicaba en sus clases del primer curso de Derecho Constitucional el tercer peldaño en la jerarquización de Kelsen: “ Para Kelsen la importancia de los reglamentos radica en que cubren aspectos que a detalle no cubre la ley, porque, precisamente desarrolla el sentido de la ley.

... No son indispensables en todos los casos; es decir, no siempre hay reglamentos. Su existencia se explica debido a que, precisamente, como hemos dicho, algunas veces la creación de las leyes o normas generales se dividen en dos o más etapas, ciertas constituciones otorgan a determinadas autoridades administrativas, por ejemplo, al Jefe de Estado o a los miembros de su gabinete el poder de expedir normas generales, de acuerdo con las cuales, se elaboran determinadas prescripciones de la Ley y estas normas generales, que no son creadas por el legislador, sino por órganos que se sustentan en las normas generales que expide el legislador, se llaman reglamentos.

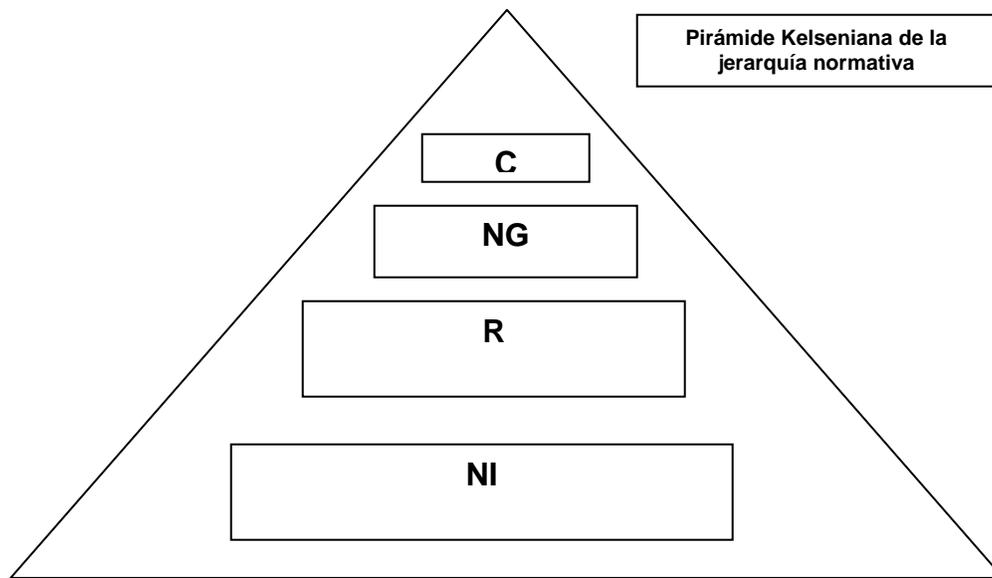
Los reglamentos entonces, especifican diversas cuestiones relativas al contenido de las leyes, por lo tanto, materialmente también son leyes. Son normas generales pero de nivel inferior al de las leyes, deben ser acordes con las propias leyes y, formalmente, son expedidas por autoridades administrativas”<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Ídem. Págs. 151 y 152.

<sup>7</sup> QUIROZ ACOSTA, Enrique. *“Lecciones de Derecho Constitucional. Primer Curso.”* 2ª ed., Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2002. Págs. 102 y 103.

El último peldaño es el de las normas individuales creadas sobre la base de normas generales, y fundamentalmente Kelsen se refiere a las decisiones judiciales, éstas tienen una doble función: aplican una norma general y a la vez crean una norma individual que establece una sanción.



Para efectos prácticos debemos aterrizar la tesis arriba desarrollada a nuestra forma de Estado: el Estado Federal.

Siguiendo a nuestro maestro Don Enrique Quiroz Acosta, para entender nuestro Estado federal debemos tener presente sus características y que son:

I.- La existencia de dos jurisdicciones (la local y la federal) coextensas, coexistentes y de igual jerarquía;

II.- Ambas jurisdicciones se aplican directamente a los gobernados;

---

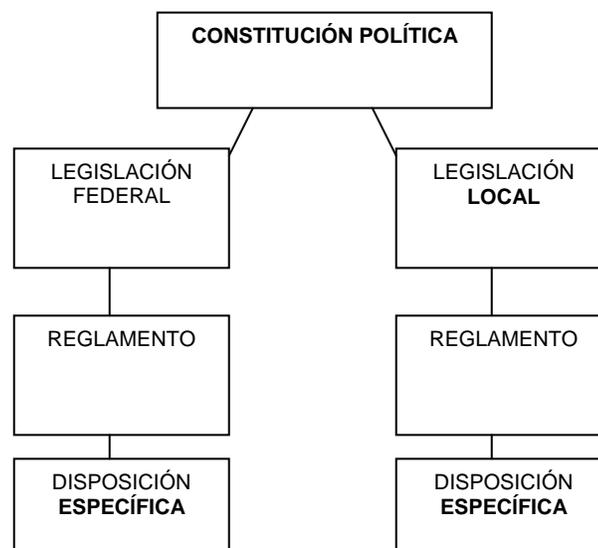
III.- Ambas participan en la reformabilidad de la Constitución General de la República; y

IV.- Ambas están sometidas de manera directa a la Carta Fundamental.

En cuanto a la primera de las características anotadas, que las dos jurisdicciones sean coextensas quiere decir que tiene la misma fuerza normativa; que sean coexistentes significa que se aplican al mismo tiempo y también son de igual jerarquía, esto es, no hay preponderancia de una sobre la otra.

Al ser de igual jerarquía, tenemos entonces en primer término a nuestra Constitución en la cúspide, en el siguiente grado, los dos tipos de legislaciones: la federal y la local, ambas supeditadas a la Constitución General de la República, sin que una sea superior a la otra, en el mismo nivel; en el siguiente grado tenemos los reglamentos, tanto federales como locales y en último lugar las decisiones individualizadas también en cada uno de los órdenes normativos coexistentes.

#### **JERARQUÍA KELSENIANA EN EL SISTEMA FEDERAL<sup>8</sup>**



<sup>8</sup> Ídem. Pág.107.

De acuerdo con lo que hemos visto debemos concluir que en un sistema federal existen dos ámbitos normativos que dependen directamente de la Constitución General de la República, el federal y el de las entidades integrantes de la Federación. La división competencial entre los dos es cuestión que soluciona la propia Constitución General, de esta manera, ambas jurisdicciones se encuentran sometidas a la Constitución Federal.

Tenemos otra conclusión: en nuestro sistema, distinguir que algo es de materia federal o local, no es una cuestión de jerarquía, sino de competencia, así, para resolver el dilema tenemos que recurrir al texto de nuestra Norma Suprema.

#### **2.4.- Concepto de Sistema.-**

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española nos da la siguiente definición de sistema:

“...sistema.

(Del lat. *systema*, y este del gr.  $\sigma$   $\sigma\eta\mu\alpha$ ).

1. m. Conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí.
2. m. Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto...”<sup>9</sup>.

De esta forma, un sistema constituye una serie organizada de elementos con características específicas distintivas y que permiten conseguir finalidades comunes.

---

<sup>9</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. “Diccionario de la Lengua Española”. Ob. cit.

## 2.5.- Sistema Constitucional Tributario Mexicano

Nuestra Norma Fundamental no delimita la competencia para establecer impuestos a cada uno de los órdenes de gobierno, por lo tanto, la doctrina está de acuerdo en establecer que la facultad impositiva es una facultad concurrente entre la Federación y las Entidades Federativas, excepto por algunas materias expresamente reservadas a aquella y otras que le están vedadas a éstas.

El licenciado Raúl Rodríguez Lobato siguiendo a Sergio de la Garza sostiene: "... en materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aún cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación. En opinión de este tratadista, el fundamento constitucional de las facultades concurrentes no radica en el artículo 124 del Código Político Mexicano, sino que considera que el fundamento radica particularmente en el artículo 40 de este ordenamiento, que dispone que 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 la Ley Fundamental; por ello, indica, es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía. Además, nos dice, las fracciones de la III a la VIII del artículo 117 de la Constitución Federal significan un reconocimiento de que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la propia Constitución que restringir en algunas materias. Coincidimos con las ideas anteriores, pues consideramos que constituyen una adecuada interpretación del texto constitucional y son la base para comprender el sistema tributario mexicano..."<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit. Págs. 134 y 135.

De un análisis armónico de los siguientes preceptos de nuestra norma fundamental podremos obtener conclusiones respecto de nuestro sistema constitucional contributivo:

“Artículo 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.

...Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

...X 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 del trabajo reglamentarias del artículo 123;

...XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

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

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
- f) Explotación forestal.
- 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 del impuesto sobre energía eléctrica.

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;

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

...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 impuestos 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.

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

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

Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados...”.

Es así como en nuestro país la Federación y las Entidades Federativas, al gozar de plena soberanía, tienen competencia concurrente en materia impositiva, no obstante, por manifestación expresa en nuestra Ley de Leyes, los Estados decidieron restringir su soberanía, primero, al permitir que respecto de las materias contempladas en el artículo 73.XXIX, fuera únicamente la Federación quien pudiera imponer contribuciones, y segundo, al prohibir que las mismas partes integrantes de la Federación pudieran establecer impuestos alcabulatorios en las fracciones de la cuarta a la séptima del artículo 117.

Respecto a los Municipios, concluimos que son el sujeto activo de los que marca la fracción cuarta del artículo 31, con la peor situación financiera, puesto que aunque el artículo 115 de nuestra Constitución General establece al Municipio “libre” como base de la división territorial y de la organización política y administrativa de los Estados signatarios de nuestro pacto federal, y siendo el orden de gobierno encargado de satisfacer las necesidades básicas del pueblo a través de la prestación de servicios públicos esenciales, la propia Carta Magna los limita a administrar libremente su hacienda, esto es, es el único de los sujetos activos de la obligación fiscal que no goza de potestad tributaria, y así, deben estar a lo que la legislatura de su Estado les quiera dar. Consideramos es esta situación la que hace nugatoria la característica de libre para el Municipio.

Nuestro Poder Judicial de la Federación respecto a este tema se ha pronunciado en los siguientes términos:

**IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.** *Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118) <sup>11</sup>.*

**IMPUESTOS. FACULTADES DE LA FEDERACION Y DE LOS ESTADOS.** *Conforme a nuestro sistema constitucional, en la forma en que ha sido interpretado por la jurisprudencia y por la doctrina, se debe entender que, en principio, hay concurrencia de facultades impositivas sobre las mismas fuentes, entre la Federación y los Estados. La Federación tiene facultades, conforme al artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Y esta facultad, así otorgada en términos generales, no tiene cortapisas con respecto a impuestos directos e indirectos, ni respecto de actos celebrados en los Estados y regidos por sus leyes locales. En cambio, a los Estados si les está prohibido expresamente imponer impuestos al comercio exterior y del timbre, así como los demás gravámenes a que se contraen los artículos 117, 118 y 131 de la misma*

---

<sup>11</sup> Semanario Judicial de la Federación, séptima época, tribunales colegiados de circuito, volumen 103-108, sexta parte, p. 113.

*Constitución. Y en cuanto a las fuentes gravables a que se refiere la fracción XXIX del artículo 73, se ha entendido que se trata de impuestos que sólo puede imponer el Congreso de la Unión, pero en los que los Estados tienen derecho a participar en la proporción que dicho Congreso fije. Siendo de notarse que el hecho de que en ese Congreso estén representadas todas las entidades federativas puede, teóricamente, nivelar los intereses de la Federación y de los Estados.*<sup>12</sup>

## **2.6.- Jerarquía normativa en materia tributaria**

Dado que el tema objeto del presente trabajo es un impuesto de carácter federal, y sin olvidar que junto a la legislación expedida por el Congreso de la Unión existe la legislación que emite cada entidad federativa a través de su órgano legislativo, referiremos nuestro análisis jerárquico a la normatividad federal.

Tenemos en la cúspide a la Constitución General de la República. Como hemos dicho en líneas arriba, es la fuente de validez de todas las demás, es la que otorga unidad y coherencia a todo el sistema jurídico, la que pretenda contrariarla o ir más allá de lo que ella marca, puede ser atacada por los medios de defensa que la misma prevé.

En la siguiente posición se encuentra nuestra Ley de Ingresos de la Federación. En ella se materializa el ejercicio de la potestad tributaria. Tiene como trascendente finalidad la de establecer los impuestos que han de recaudarse para cubrir el gasto público.

Siguiendo las ideas de don Mario de la Cueva y de la Rosa, en tercer lugar encontramos a los tratados internacionales en materia fiscal. Deben estar por

---

12 Semanario Judicial de la Federación, séptima época, pleno, volumen 151-156, primera parte, p. 149.

encima de las leyes fiscales especiales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, puesto que éstas no son leyes constitucionales, sino que son legislación federal ordinaria, esto es, solamente emanan formalmente de la Constitución<sup>13</sup>.

Las leyes fiscales especiales se encuentran en el cuarto lugar por debajo de los ordenamientos que nuestra Constitución marca como Ley Suprema de la Unión en su artículo 133.

El quinto sitio lo ocupa el Código Fiscal de la Federación, como ordenamiento general en materia contributiva, mismo que establece la supletoriedad del derecho federal común cuando no exista norma fiscal expresa siempre y cuando su aplicación no implique contrariar la propia naturaleza del Derecho Fiscal.

El sexto peldaño es el de los reglamentos. Jamás un reglamento puede ir más allá de lo que marca la norma a la cual desarrolla, si tal situación acontece provoca un desengranaje de la maquinaria normativa. Siendo este uno de los aspectos fundamentales del presente trabajo, en la última unidad haremos un análisis más detallado, cabe aquí dejarlo anotado.

En materia fiscal federal el último lugar está representado por las resoluciones de carácter general que emite la autoridad hacendaria: la llamada resolución miscelánea fiscal. Son como llamadas a misa: quien se apega a lo que la autoridad allí establece, lleva consigo la bendición de la misma, asegura su tranquilidad; quien no, válidamente puede hacerlo, pues no es obligatorio atenerse a la misma, sin embargo, se arriesga a una posible confrontación con la autoridad. Tiene su fundamento en el artículo 33 inciso h del Código Fiscal de la Federación que ordena:

---

<sup>13</sup> Ver supra el tema 2.2 La jerarquía de las normas en el sistema jurídico mexicano.

“33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

...

h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, **los criterios no vinculativos** de las disposiciones fiscales y aduaneras.”.

### **Capítulo 3º: El esquema jurídico - tributario aplicado al impuesto sobre la renta por enajenación de bienes inmuebles**

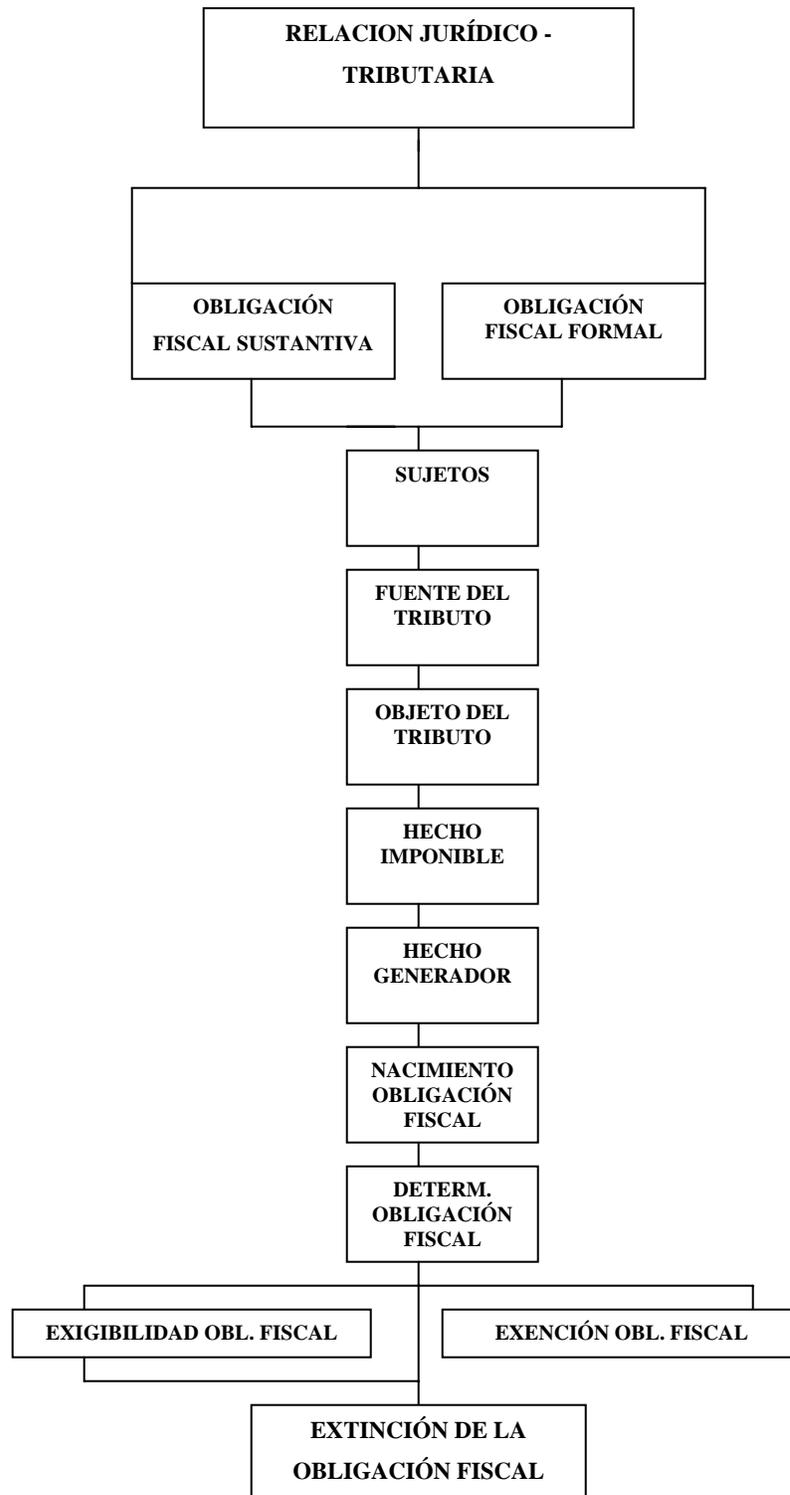
En el presente capítulo desarrollaremos el esquema que consideramos representa la vida de una contribución en nuestro sistema jurídico.

Así como todo ser vivo nace, se desarrolla y muere, las contribuciones siguen un destino semejante, esto en la sistemática del Derecho Fiscal se denomina *la relación jurídico – tributaria* y junto con los principios rectores de las mismas, representa una de las figuras fundamentales en esta rama del Derecho.

En este apartado desarrollaremos cada uno de los elementos que la conforman, desde los elementos subjetivo y objetivo de la obligación fiscal, nacimiento, determinación y extinción de la misma, **todo vinculado al tipo de impuesto sobre la renta materia del presente trabajo recepcional: el que se causa por la enajenación de un bien inmueble por una persona física.** Cabe aquí aclarar que el desarrollo de esta figura tiene como eje la actuación del sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues el actuar del sujeto activo se da, fundamentalmente, a través de las facultades de comprobación, mismas que no son objeto del presente estudio.

Es importante destacar que esta figura jurídico - fiscal es ejemplo de lo que los doctrinarios de esta materia han denominado *redefinición de términos*, dado que confirma la autonomía del Derecho Fiscal respecto del Derecho Civil, y esto es así porque aquí la obligación fiscal es elemento de la relación jurídico - tributaria, contrario a lo que sucede en nuestro Derecho Civil donde la relación jurídica forma parte de la obligación, esto es, la relación jurídica es elemento de

la obligación. Así las cosas, el esquema jurídico tributario a seguir es el siguiente<sup>1</sup>:



<sup>1</sup> Nota: Este esquema es autoría del licenciado Juvenal Lobato Díaz, mismo que nos enseñó al impartirnos la clase de "Impuesto Personal Sobre la Renta" en el año 2005 y que se puede consultar en su tesis de licenciatura arriba citada, página 68.

### 3.1.- Relación jurídico – tributaria

El maestro Emilio Margáin Manautou la define como “el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”<sup>2</sup>.

Es preciso aclarar que este concepto es diferente al de obligación fiscal, puede existir relación tributaria sin que haya obligación fiscal que cumplir. El propio licenciado Margáin pone el siguiente ejemplo: “... Cuántas empresas o particulares clausuran su negocio al cabo de cinco o seis años de haber operado con pérdida en cada ejercicio fiscal y, por consiguiente, sin haber coincidido nunca en la situación prevista por la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación de tributar, en virtud de que jamás obtuvieron utilidad gravable.

Por otra parte, entre los contribuyentes con exención relativa y el Estado, existen relaciones tributarias y, sin embargo, mientras subsista la exención, no surgirá la obligación de tributar”<sup>3</sup>.

Por su parte el maestro Raúl Rodríguez Lobato establece que “la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada”<sup>4</sup>.

En materia fiscal existen dos tipos de obligaciones: las sustantivas y las formales. Las primeras son aquellas que tienen siempre por objeto un dar: el pago de la contribución. Las obligaciones fiscales formales tienen por objeto un

---

<sup>2</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob. cit. Página 268.

<sup>3</sup> Ídem. Página 267.

<sup>4</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob cit. Página 112.

hacer, un no hacer o tolerar y son auxiliares para hacer eficaz el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva. Como ejemplo de estas últimas tenemos el de las declaraciones que debe presentar el notario tratándose de los pagos provisionales de impuesto sobre la renta que realice cuando se enajenen inmuebles y el acto se consigne en escritura pública. El propio licenciado Rodríguez Lobato nos dice que éstas últimas “son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva”<sup>5</sup>

Trasladándolo al impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles, podemos citar el caso de una persona (física) que al vender un inmueble obtiene pérdida, pues el monto de sus deducciones es mayor al ingreso que recibe, esto es, el precio. En este supuesto, existe la obligación de avisar a la autoridad hacendaria respecto del ingreso obtenido por la enajenación (obligación fiscal formal) y sin embargo no existe la obligación de pagar (obligación fiscal sustantiva) pues no se obtuvo ganancia susceptible de gravarse. A su vez la autoridad tiene la obligación de tolerar que el contribuyente disminuya tal pérdida de sus demás ingresos conforme a la Ley<sup>6</sup>.

En este tenor, podemos establecer la siguiente regla: la relación jurídico – tributaria implica la existencia de obligaciones para las dos partes, tanto para el sujeto activo como para el sujeto pasivo, en cambio la obligación tributaria solamente es a cargo del sujeto pasivo.

### **3.2.- Sujetos de la obligación tributaria**

En materia fiscal encontramos dos sujetos: el **sujeto activo** que es siempre el “Estado”, entendiendo como tal a cualquiera de los cuatro órdenes de gobierno que marca nuestra Constitución en la fracción cuarta de su artículo 31

---

<sup>5</sup> Ídem. Página 109.

<sup>6</sup> Cfr. Artículos 148 último párrafo, 149 y 154 TER de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

y que conforme a la fracción primera del artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal tienen personalidad jurídica; y el **sujeto pasivo** que es aquella persona que conforme a la ley se encuentra obligada a cumplir con una obligación fiscal.

Atendiendo al tipo de responsabilidad encontramos dos clases de sujeto pasivo: sujeto pasivo con responsabilidad directa y sujeto pasivo con responsabilidad indirecta. El primero es el titular de la deuda, es la persona que da nacimiento al crédito fiscal; el segundo es aquel que aunque no interviene en el nacimiento de la contribución, la ley lo hace responsable del pago.

En enajenación de inmuebles el sujeto activo es la Federación dado que el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto de carácter federal, esto es, establecido en una ley del Congreso de la Unión; es sujeto pasivo con responsabilidad directa la persona física que obtiene ingresos por la enajenación de un bien inmueble. Cuando la enajenación se hace constar en escritura pública, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 154, tercer párrafo, impone la obligación a los notarios de calcular, recaudar y enterar pagos provisionales por cuenta del contribuyente. El notario se convierte en sujeto pasivo con responsabilidad indirecta<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Nota: el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación ordena: “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...”.

### 3.3.- Fuente del tributo

Por fuente del tributo debe entenderse “la actividad económica gravada por el legislador en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponible”<sup>8</sup>.

Resulta interesante la postura de don Ernesto Flores Zavala quien considera que la fuente del impuesto “Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital”<sup>9</sup>.

Aterricemos el concepto. La fuente del Impuesto Sobre la Renta es la obtención de ingresos en general<sup>10</sup>. En la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta se precisan los diversos objetos gravados: en tratándose de los ingresos obtenidos por las personas físicas encontramos los siguientes objetos:

- I.- Por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
- II.- Por actividades empresariales y profesionales.
- III.- Por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
- IV.- Por enajenación de bienes.
- V.- Por adquisición de bienes.
- VI.- Por intereses.

---

<sup>8</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit. Pág. 113.

<sup>9</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. Pág. 130.

<sup>10</sup> Nota: La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su artículo 1º: “Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

VII.- Por premios.

VIII.- Por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales; y

IX.- Por cualquier otro ingreso.

### **3.4.- Objeto del tributo**

Es objeto del tributo la situación que señalan las leyes como generadora de la contribución.

El maestro Flores Zavala nos enseña que “es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o acto a que está ligado el impuesto...”<sup>11</sup>.

Siguiendo lo que menciona el autor arriba citado, diríamos que el objeto del impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles sería o el propio inmueble que se vende o el acto de enajenarlo, lo cual no consideramos correcto pues los que se grava son los ingresos obtenidos por tal acto.

El licenciado Rodríguez Lobato define al objeto del impuesto como “la realidad económica sujeta a imposición”<sup>12</sup>.

La regla es que el título de la ley que establece un impuesto nos indique el objeto del mismo, de esta manera, tenemos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta expresa claramente lo que grava: la renta, los ingresos. Como excepción tenemos la derogada Ley del Timbre, en la que el título no hacía notorio el objeto de la misma sino la manera en que se acreditaba.

Pero ¿qué es un ingreso? La Real Academia Española lo define de la siguiente manera:

---

<sup>11</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. Pág. 128.

<sup>12</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit. Pág. 112.

“ingreso.

(Del Lat. *ingressus*).

...5. m. Caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas...”<sup>13</sup>

El anterior concepto nos da una idea de lo que debemos entender por un ingreso, sin embargo, parece tener una connotación netamente contable. El concepto más claro y creemos preciso en nuestra materia nos es proporcionado por don Enrique Calvo Nicolau, así este autor nos aclara que “... toda cantidad que produzca una modificación positiva en el patrimonio de una persona resulta ser un ingreso...”<sup>14</sup>.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta no define lo que es un ingreso, en su artículo 106 (correspondiente al título cuarto relativo a los ingresos de las personas físicas) menciona los *tipos* de ingreso que puede obtener una persona y así establece: “Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo...”, sin embargo, en el capítulo cuarto, que es el relativo a la enajenación de bienes, el artículo 146 en su párrafo tercero, sí establece qué se considera como ingreso para efectos de ese capítulo: “... Se considerará como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación; cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

---

<sup>13</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Ob. cit.

<sup>14</sup> CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar. “Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta”. Ed. “Themis”, SA de CV, México, 1986. Página 71.

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven por la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades...”.

De esta forma, tratándose de enajenación de inmuebles lo que se considera como ingreso es el precio pactado por las partes. La base del impuesto, a la que podemos definir como la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del enajenante, es la ganancia. La formula general se expresa de la siguiente forma:

$$\text{Ingreso} - \text{deducciones} = \text{ganancia.}$$

### **3.5.- Hecho imponible**

El hecho imponible es la hipótesis normativa que establece la contribución, lo comprendemos mejor al equiparlo con una figura del Derecho Penal: el tipo penal, y así podemos hablar de “ tipo fiscal”.

Respecto a esta figura fiscal, el tratadista argentino Dino Jarach nos dice que : “... la expresión es, quizá, errónea 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 la obligación. De manera que no es “imponible”, sino “impuesto”. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. Esta gravado. 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 Derecho Penal se habla, en efecto, de hecho punible, donde el adjetivo “punible” es mucho más exacto que en materia de derecho tributario; allí no debe estar necesariamente sujeto al castigo, porque ello dependerá de la aplicación que haga el juez, mientras

que en nuestra materia es ineludible la consecuencia jurídica del hecho o sea la obligación...”<sup>15</sup>.

### 3.6.- Hecho generador

Se denomina hecho generador a la conducta de una persona que encuadra en el tipo fiscal.

¿Cuándo se causa una contribución? La respuesta nos la da el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación: “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.

El impuesto sobre la renta materia de este trabajo se causa cuando se obtienen ingresos por la enajenación de un inmueble, ahora ¿qué es enajenación? El artículo 146 de la Ley de la materia nos da la respuesta al establecer que “se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación”, en este orden de ideas, debemos remitirnos al artículo 14 de nuestro Código Fiscal Federal, mismo que nos dice qué es enajenación para efectos fiscales: “Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

*I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.*

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

---

<sup>15</sup> JARACH, Dino. “*El hecho imponible*”. Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires, Argentina, 1943.

a) En el acto en el que el fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que estos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las Leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero

en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código”

### **3.7.- Nacimiento de la obligación fiscal**

El nacimiento de la obligación se da en el momento en el que se actualiza el hecho imponible, esto es, cuando se da el hecho generador.

El licenciado Rodríguez Lobato citando a Sergio Francisco de la Garza nos explica que es importante establecer el momento en que nace el crédito fiscal para determinar lo siguiente:

“a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.

b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de la realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Nota: como ejemplo podemos citar el caso de la transmisión de propiedad de inmuebles por causa de muerte, misma que opera en el momento del fallecimiento del autor de la sucesión, es en ese momento en el que el heredero o legatario se convierte en dueño del inmueble, sin embargo, el Código Financiero del Distrito Federal en su artículo 142 ordena que el pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles deberá hacerse mediante declaración que se presentará dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se realice la adjudicación.

También es de destacar que con fundamento en el segundo párrafo del artículo sexto del Código Fiscal de la Federación a las contribuciones les son aplicables las normas que sobre procedimiento se expidan con posterioridad a las vigentes al momento de su nacimiento.

- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación<sup>17</sup>.

### **3.8.- Determinación de la obligación fiscal**

Siguiendo a don Raúl Rodríguez Lobato “la determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida”<sup>18</sup>.

Don Emilio Margáin Manautou subraya la importancia de esta figura y remata con una crítica a la autoridad hacendaria, y así expresa: “Si importante es precisar cuál es el tributo más adecuado para gravar una fuente económica y en qué medida y extensión debe hacerse, también lo es el de lograr incorporar dentro de la ley el método más indicado para la determinación del crédito a pagar, atendiendo a la naturaleza del gravamen y a la fuente del mismo, así como poner a disposición de las autoridades hacendarias los métodos que deberán emplearse para **(así)** precisar si se han pagado correctamente los créditos fiscales... Todo fisco anhela encontrar sistemas o métodos de determinación del tributo a pagar que, rindiendo el máximo de recaudación sean

---

<sup>17</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit. Páginas 120 y 121.

<sup>18</sup> Ídem. Página 121.

limpios, sencillos, económicos y cómodos en su aplicación. Pero se olvida que el método por sí solo, no garantiza éxito en la recaudación... ya que se requieren en el funcionario o personal hacendario amplios conocimientos no sólo teóricos y prácticos sobre la materia, sino también en la realidad en que se desenvuelve el contribuyente, amén de toda su habilidad personal para obtener el máximo de provecho del sistema que el legislador ha puesto en sus manos, sin violarlo o excederse del mismo.

Pero como esto requiere que el fisco piense y piense bien, lo cual no es sencillo, ni fácil, y supone meses de espera para observar los resultados, ante los cuales las más de las veces tiene que rectificar el procedimiento, se dice y con razón, que el fisco siempre ha demostrado incapacidad para controlar al contribuyente y ante la necesidad de mayores recursos e imposibilitado de superar dicha incapacidad, opta por crear nuevos tributos o elevar los existentes<sup>19</sup>”.

El propio licenciado Margáin marca dos reglas que debe respetar la autoridad fiscal al establecer el método de determinar contribuciones para evitar problemas, por ejemplo de impugnación de créditos fiscales que dan lugar a litigios, y también para evitar inseguridad en los contribuyentes y son las siguientes:

I.- La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, esta es anterior a aquella.

II.- Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. El que el monto de un impuesto pueda determinarse conforme lo dicta un reglamento implica entregar al contribuyente al fisco pues éste puede modificar las reglas cuando le plazca en perjuicio de aquel.

---

<sup>19</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob. cit. Páginas 317 y 318.

El método para determinar un impuesto debe ser sencillo para que el propio contribuyente lo comprenda y lo pueda determinar por sí mismo. Si la contribución sólo puede ser calculada por un “perito”, el contribuyente queda en manos de aquel, pudiendo ser sujeto de abusos. La peor de las situaciones es la de “coyotaje fiscal” que implica que una persona no preparada se encargue del cumplimiento de las obligaciones tributarias de un contribuyente y debido a su impericia posteriormente el contribuyente se ve en problemas con el fisco; debe ser económico para que el contribuyente no tenga que erogar fuertes cantidades a fin de estar al corriente en sus obligaciones tributarias; debe ser cómodo, esto es, que el contribuyente para cumplir con sus obligaciones tributarias no tenga que distraerse mucho tiempo de sus ocupaciones ordinarias; y por último debe ser limpio, que no haya posibilidad de “arreglos” entre el contribuyente y el personal hacendario cuando se trate de determinar contribuciones, en perjuicio del erario público y en consecuencia de la sociedad.

Atendiendo a quién está obligado a determinar una contribución, existen las siguientes clases de determinación:

I.- Autodeterminación. Cuando es el propio contribuyente el obligado a precisar el monto de su adeudo. Esta es la regla, así lo ordena el Código Fiscal de la Federación en el párrafo tercero de su artículo sexto: ... “Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...”.

II.- Heterodeterminación. Es el fisco o un tercero a quien la ley impone el deber de determinar una contribución, por ejemplo, el notario.

Tratándose de enajenación de inmuebles, cuando se haga constar en escritura pública, el notario tiene el deber de calcular, recaudar y enterar pagos provisionales por cada operación mediante declaración que debe presentar dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se firmó la escritura, así lo

manda la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el párrafo tercero de su artículo 154.

### **3.9.- Exigibilidad de la obligación fiscal**

En materia civil una deuda es exigible cuando el deudor no puede rehusarse a pagarla conforme a Derecho<sup>20</sup>.

La exigibilidad de la obligación fiscal sustantiva es la facultad que tiene el sujeto activo de hacerla efectiva pues no se cubrió en la época fijada por la ley.

Nuestro Código Fiscal de la Federación establece en su artículo sexto, párrafo cuarto, que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, si no hay disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en los siguientes plazos:

I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes imponen la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Cuando se obtienen ingresos por enajenación de un inmueble y tal operación se hace constar en escritura pública, el notario ante quien se otorgue tiene la obligación de enterar pago provisional dentro de los 15 días siguientes

---

<sup>20</sup> Cfr. Artículo 2190 del Código Civil para el Distrito Federal.

al de firma de la escritura. Existe disposición expresa en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, nuestra legislación fiscal recoge el concepto de exigibilidad en el artículo 145 del Código Fiscal Federal, mismo que ordena: “Las autoridades fiscales *exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley*, mediante procedimiento administrativo de ejecución”.

### **3.10.- Exención de la obligación fiscal**

La figura de la exención de impuestos ha causado revuelo en la doctrina fiscal y constitucional pues se debate precisamente su constitucionalidad. En efecto, el artículo 28 de nuestra norma suprema manda lo siguiente: “En los Estados Unidos Mexicanos **quedan prohibidos** los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y **las exenciones de impuestos** en los términos y condiciones que fijan las leyes...”.

La redacción original de este artículo al promulgarse nuestra Constitución de 1917 era la siguiente: “En los Estados Unidos Mexicanos **no habrá** monopolios, ni estancos de ninguna clase; ni **exención de impuestos...**”.

Creemos que al reformarse en 1983 el legislador buscó que la prohibición no fuera absoluta, que hubiera la posibilidad de que mediante leyes se permitiera exentar a todos aquellos que se colocarán en la hipótesis normativa.

Nuestro Tribunal Supremo ha interpretado que las exenciones, siempre y cuando consten en una ley en sentido formal y material están permitidas.

Atendiendo al principio de reserva de ley, una contribución sólo puede establecerse en una ley, por lo tanto, tratándose de impuestos federales, es el

Congreso de la Unión quien puede crearlas, y si seguimos el principio de técnica legislativa que reza: “quien puede crear la regla es el único facultado para crear la excepción”, o el general del Derecho de “quien puede lo más puede lo menos”, también el Congreso de la Unión es el único que puede crear las exenciones. De esta manera, nuestra Suprema Corte avala la constitucionalidad de las exenciones<sup>21</sup>.

No obstante, el licenciado Ernesto Flores Zavala se pronuncia en contra de la constitucionalidad de las exenciones: “...la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distingos. Así lo reconoció la Suprema Corte en sus primeros fallos. Por otra parte, los preceptos constitucionales deben relacionarse, para su interpretación, unos con otros y al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aun cuando sean de carácter general, se rompe el principio de generalidad de los impuestos que forma parte del de justicia, que exige otro de los preceptos de la propia Constitución (art. 31, frac. IV). Así pues, **debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos...**”<sup>22</sup>.

Nosotros nos adherimos a la postura del maestro Emilio Margáin Manautou: “En efecto, el citado artículo 28 constitucional, se encuentra comprendido dentro de los preceptos que señalan las garantías individuales, las que al ser violadas en perjuicio de un particular pueden dar origen al juicio de amparo. Por

---

21 EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De los artículos 31, fracción IV, 49, 50, 70 y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos esenciales; este principio de reserva de ley se expresa también en el artículo 28, párrafo primero, constitucional, en cuanto señala que están prohibidas las exenciones "en los términos y condiciones que fijan las leyes". Por tanto, si la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones, se concluye que la exención se integra al sistema del tributo, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material.

Registro IUS: 186581

Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Julio de 2002, p. 998, tesis P./J. 31/2002, jurisprudencia, Constitucional.

<sup>22</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. cit. Página 214.

consiguiente, una exención será violatoria de las garantías individuales cuando el legislador la establezca para favorecer a una o determinadas personas, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal.

**...En síntesis, mientras una exención se establezca con carácter de general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado artículo 28 constitucional”<sup>23</sup>.**

Definimos a la exención como la liberación de cumplir con la obligación fiscal sustantiva, establecida en ley, en favor del contribuyente.

Es importante destacar que para identificar una exención, por regla encontramos la siguiente formula: “no se pagará el impuesto establecido en esta ley...”. Parece que al legislador le da miedo emplear el término “exento” por temor a las impugnaciones que pudieran derivar si empleará el término a nuestro parecer correcto, temor, desde luego, infundado.

Vamos a analizar las exenciones tratándose del impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles.

La ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 109 establece:

“No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

...

XV. Los derivados de la enajenación de:

La casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de un millón quinientas mil unidades de

---

<sup>23</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob cit. Páginas 279 y 280.

inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público. Por el excedente se determinará, en su caso, la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del Impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho Capítulo.

La exención prevista en este inciso no será aplicable tratándose de la segunda o posteriores enajenaciones de casa habitación efectuadas durante el mismo año de calendario.

El límite establecido en el primer párrafo de este inciso no será aplicable cuando el enajenante demuestre haber residido en su casa habitación durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de su enajenación, en los términos del Reglamento de esta Ley.

El fedatario público deberá consultar a las autoridades fiscales si previamente el contribuyente ha enajenado alguna casa habitación durante el año de calendario de que se trate y, en caso de que sea procedente la exención, dará aviso a las autoridades fiscales”

Entonces está exenta de pagar impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles, la persona que enajene su casa habitación. Ni en la Ley del Impuesto Sobre la Renta ni en su reglamento encontramos una definición de casa habitación. El licenciado y notario público don Juan Manuel Asprón Pelayo nos dice al respecto: “¿Qué debemos entender por casa habitación?

Para efectos del ISR debemos entender por casa habitación **toda aquella vivienda en la que el uso le corresponde al enajenante, y que no la ha proporcionado a otro por ningún concepto**, por ejemplo, que no lo ha rentado ni dado en comodato, **siendo necesario además, que el inmueble**

**esté en condiciones de habitabilidad**, esto es, amueblado, con energía eléctrica, etc...”<sup>24</sup>.

No exige la Ley que sea el domicilio del contribuyente; tampoco importa el tiempo que la habite, lo que importa es que sea su morada. Una persona puede tener su casa habitación en el Distrito Federal y su casa habitación para fines de semana, en Acapulco, y podría exentar el impuesto si quisiera enajenar cualquiera de las dos, lo importante es que no otorgue el derecho a usarla a otra persona.

¿Cómo acredita el contribuyente que es su casa habitación? La respuesta nos la da el Reglamento de la Ley del impuesto Sobre la Renta en el artículo 130: “Para los efectos del artículo 109, fracción XV, inciso a) de la Ley, los contribuyentes deberán acreditar ante el fedatario público que formalice la operación, que el inmueble objeto de la operación es la casa habitación del contribuyente, con cualquiera de los documentos comprobatorios que se mencionan a continuación, siempre que el domicilio consignado en dicha documentación coincida con el del domicilio del bien inmueble enajenado:

I.- La credencial de elector, expedida por el Instituto Federal Electoral.

II.- Los comprobantes de los pagos efectuados por la prestación de los servicios de energía eléctrica o de telefonía fija.

III.- Los estados de cuenta que proporcionen las instituciones que componen el sistema financiero o por casas comerciales o de tarjetas de crédito no bancarias.

---

<sup>24</sup> ASPRÓN PELAYO, Juan Manuel. *“Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas (por enajenación y adquisición de inmuebles)”*. Ed. “Porrúa”, SA de CV y “Colegio de Notarios del Distrito Federal”, AC, colección “Temas Jurídicos en Breviarios” # 28, México, 2006. Pág. 24.

La documentación a que se refieren las fracciones anteriores, deberá estar a nombre del contribuyente, de su cónyuge o de sus ascendientes o descendientes en línea recta”.

Es importante hacer notar que el notario no tiene el deber de verificar que es la casa habitación del contribuyente, a él no le consta, tampoco califica la autenticidad de los documentos que le presentan los clientes, en la escritura el contribuyente declara bajo protesta de decir verdad que ha habitado.

La documentación puede estar a nombre de cualquiera de los parientes dentro de los grados que menciona la ley. Creemos que si el documento que presentan para exentar es un recibo de teléfono a nombre de la suegra del causante, sí está exento, pues es pariente por afinidad en línea recta en primer grado.

Vamos a tratar un tema que civilmente sería muy lógico y no daría lugar a discusión, pero para efectos fiscales, y específicamente del tema objeto de esta tesis, es de discutirse. Como dijimos, está exenta del pago de impuesto sobre la renta la persona que enajena su casa habitación. Veamos el siguiente silogismo: existen las casas, toda casa debe estar edificada sobre un terreno, luego entonces, las casas se componen de terreno y construcciones<sup>25</sup>. Con esta simple lógica no habría discusión: se está exento si se enajena la casa con su terreno. Sin embargo, en la realidad, la gente vendía un inmueble compuesto, por ejemplo, de 1000 m<sup>2</sup> de terreno y 30 m<sup>2</sup> de construcción y estaba exenta de pagar impuesto sobre la renta. Al fisco no le pareció correcta esta situación, que consideró excesiva, y entonces en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta estableció lo siguiente: “Artículo 129. Para los efectos del artículo 109, fracción XV, inciso a) de la Ley, se considera que la casa habitación del contribuyente **comprende además la superficie del**

---

<sup>25</sup> Nota: artículo 750 del Código Civil para el Distrito Federal: “ Son bienes inmuebles:  
I.- El suelo y las construcciones adheridas a él;...

**terreno que no exceda de tres veces el área cubierta por las construcciones que integran la casa habitación.** Muy bien, podría ser justificable el criterio de la autoridad fiscal, es injusto que una persona no pague el impuesto si lo único que hay como “morada” es un cuarto de 30 m<sup>2</sup>, que a lo mejor fue montado ad hoc para poder exentar la venta de un terreno de 1000 m<sup>2</sup>, sin embargo, como tal situación se refiere a una exención, por los argumentos esgrimidos arriba, **no debe estar en el reglamento**, debería ser la propia ley la que determine el alcance del concepto “casa habitación”, **es inconstitucional este artículo del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por ir más allá de lo que establece la Ley.**

El notario no tiene opción, él no juzga, él debe aplicar la ley (los reglamentos son formalmente leyes) y por lo tanto esta situación es lo que se conoce en la práctica notarial como “exención parcial”.

Respecto a la aplicación de este artículo el licenciado Asprón fija los siguientes criterios:

“Está exento el terreno que mida hasta tres veces el área de construcción, no el área de desplante, nótese que el reglamento dice “área cubierta” y si tengo tres niveles de construcción, los tres cubren al terreno.

Habrá que desglosar el precio, indicando qué parte corresponde al terreno y cuál a las construcciones.

...

Los deducibles que se tengan por el inmueble que se enajena son aplicables en su totalidad al ingreso gravado, ya que no se han utilizado en ningún otro caso<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Nota: Como postura en contrario el “Colegio de Notarios del Distrito Federal”, AC, al emitir su criterio de aplicación de este artículo sostuvo que las deducciones son aplicables en proporción al ingreso gravado. cfr.: “Aplicación del artículo 130 del nuevo reglamento de la ley del impuesto sobre la renta”. Colegio de

Habrá que determinar el valor por metro cuadrado del terreno, para especificar la parte del ingreso gravado, aunque el reglamento no dice cómo hacerlo. ¿Podrá pactarse un valor ínfimo para el terreno, ya que el precio es por el inmueble?<sup>27</sup>.

Otra situación de exención parcial se presenta cuando el inmueble está compuesto en parte como casa habitación y en parte como negocio, parte del inmueble es no habitacional. Es común ver las “casas” en donde la parte de arriba es la casa habitación y en la parte de abajo se encuentra una tienda de abarrotes. La pregunta es ¿Es casa habitación? En una aplicación ortodoxa de la Ley diríamos que nunca podría quedar exenta la persona que enajene un inmueble de esta clase pues, las cosas o son o no son, inclusive, con este criterio, la expresión “parcialmente casa habitación” para efectos fiscales sería incorrecto. El otro camino es exentar la parte del ingreso obtenido por las construcciones destinadas a unidad habitacional y pagar por la parte proporcional de las construcciones no habitacionales, ahora ¿cómo determinar el ingreso respectivo? Pues bien, primero, se debe atender al precio pactado en la escritura<sup>28</sup>; y en segundo lugar se debe atender a los valores consignados en el avalúo, en el caso de que haya obligación de obtenerlo como requisito para otorgar la escritura. En este supuesto y con el criterio del maestro Asprón Pelayo, creemos que podemos aplicar el 100% de las deducciones y no en proporción al ingreso gravado, pues el contribuyente no tiene porque perderlas simplemente porque el inmueble es solamente en parte unidad habitacional.

---

Notarios del Distrito Federal”, AC, criterio dado a conocer por la comisión fiscal el 4 de diciembre de 2003.

<sup>27</sup> ASPRÓN PELAYO, Juan Manuel. Ob.cit. Páginas 28 y 29.

<sup>28</sup> Nota: El artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado determina que para efectos de acreditar el impuesto “... cuando la enajenación de inmuebles se haga constar en escritura pública, en ella se señalará el valor del suelo, el de las construcciones por las que se esté obligado al pago del impuesto y, en su caso, el de aquéllas por las que no se esté obligado a dicho pago...”. Se debe pagar IVA por las construcciones no habitacionales pues las habitacionales están exentas con fundamento en el artículo 9.II de la ley del IVA.

Determinado el alcance del término “casa habitación” la Ley establece como requisitos: a) que el monto de la contraprestación no exceda de 1'500'000 unidades de inversión, cuya equivalencia en pesos por cada unidad de inversión es de aproximadamente \$4, por lo que el monto de ingresos exento es de \$6'000'000; si el monto de la contraprestación excede de esta suma, y el enajenante demuestra que ha habitado el inmueble durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de la enajenación con los comprobantes a que se refiere el artículo 130 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>29</sup>, queda exento por el total del ingreso; si no acredita que ha habitado el inmueble por el plazo indicado, por la diferencia se debe pagar impuesto; b) que la transmisión se formalice ante fedatario público, por lo tanto, aunque se enajene la casa habitación del contribuyente y el monto de la contraprestación no excede de 1'500'000 UDIS, si tal acto no consta en escritura pública, el contribuyente no queda liberado de la obligación de pago; c) el enajenante solamente puede exentar ingresos por un inmueble en cada ejercicio, el notario tiene el deber de consultar a las autoridades fiscales, de forma previa a hacer constar la enajenación, si el contribuyente ha enajenado otra casa habitación en el ejercicio de que se trata por la que haya quedado exento, a efecto de determinar la procedencia de la exención. Esta obligación del notario se cumple, conforme lo determina la Resolución Miscelánea Fiscal en la regla 3.12.3, cuando consta en la escritura la declaración del contribuyente de ser la primera enajenación de casa habitación por la que ejercerá la exención en el año de calendario de que se trate. Es interesante determinar si una persona que enajena un departamento y también un estacionamiento que siendo inmueble por sí mismo, es accesorio de aquel, por estar destinado para su uso exclusivo, puede exentar los ingresos que obtenga por cada uno. La Ley establece que no se puede exentar una segunda o ulterior enajenación de “casa

---

<sup>29</sup> Nota: Supongamos que el inmueble se enajena en febrero de 2008, el contribuyente deberá presentar al notario recibos de los que marca el artículo 130 del RISR que tengan fecha 2007, 2006, 2005, 2004 y 2003, y pueden ser de la misma clase, esto es, por ejemplo puros recibos de luz, o combinados, recibos de teléfono, estados de cuenta bancarios y recibos de luz, así también pueden no coincidir en el mes, pueden ser de meses diversos, no es necesario que sean de febrero de cada año, puede ser uno de abril de 2003, noviembre de 2004, etc. Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 regla 3.12.3.

habitación”, y siguiendo el principio de que “lo accesorio sigue la suerte de lo principal”, creo que podría exentar también el ingreso obtenido por el estacionamiento ya que **no se trata de una casa habitación**, esto con fundamento en el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación que establece que las disposiciones fiscales que señalan excepciones a las mismas son de aplicación estricta.

Por último, es obligación del notario ante quien se formalice la enajenación dar aviso de la operación, ya sea que el contribuyente esté exento, tenga que pagar o tenga pérdida por la operación de que se trate<sup>30</sup>.

### 3.11.- Extinción de la obligación fiscal

La mayoría de la doctrina está de acuerdo en decir que las obligaciones fiscales se extinguen por pago, prescripción, compensación, condonación y cancelación.

#### Pago

Es común pensar que el pago es la forma normal de *extinguir* una obligación. No es exacto jurídicamente: las obligaciones tienen como efecto natural el que se cumplan, que el deudor cumpla sin necesidad de que el acreedor exija su cumplimiento; luego, “pago” y “cumplimiento” son sinónimos, y así, pago es el **efecto** natural de las obligaciones y así lo regula nuestro Código Civil para el Distrito Federal en su libro cuarto “de las obligaciones”, primera parte “de las obligaciones en general”, título cuarto “efectos de las obligaciones”, efectos de las obligaciones entre las partes, **cumplimiento** de las obligaciones, capítulo primero “**del pago**”<sup>31</sup>, y no como una forma de extinción, pues esto (que se extinga) es efecto del cumplimiento.

---

<sup>30</sup> Cfr. Regla 3.15.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

<sup>31</sup> Nota: artículo 2062.- **Pago** o **cumplimiento** es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

Hecha la anterior precisión, vamos a analizar los tipos de pago que se reconocen en materia fiscal.

**Pago liso y llano.-** Es el cumplimiento normal de la obligación fiscal sustantiva y puede originar un pago de lo debido o un pago de lo indebido. El primero implica el cumplimiento de lo que el deudor adeuda al fisco conforme a la ley; el segundo implica que el deudor entera al fisco una cantidad mayor de la que debe o incluso que paga algo que no debía. El pago de lo indebido se origina por un error del contribuyente, quien tiene derecho a que se le devuelva, esto lo recoge el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación: “Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales...”.

**Pago en garantía.-** Es el que realiza una persona aún cuando no ha realizado el hecho generador de la contribución previniendo ubicarse en ella.

**Pago bajo protesta.-** Es el que realiza un contribuyente sin estar de acuerdo con la obligación fiscal que se le atribuye misma que impugnará por estar convencido no la debe o al menos no totalmente. Nuestro actual Código Fiscal no lo prevé expresamente, el artículo 25 del anterior Código Fiscal de 1966 establecía: “Podrá hacerse el pago de créditos fiscales bajo protesta cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la la que se dé cumplimiento”.

**Pago provisional.-** Es el que realiza un contribuyente a cuenta de un futuro y probable pago definitivo. Es un anticipo. En materia de impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles, el notario ante quien se formalice la operación está obligado a calcular, recaudar y enterar dentro de los 15 días siguientes al de firma de la escritura, el pago provisional por cuenta del enajenante. No

estamos de acuerdo en que la característica esencial de este tipo de pago sea la de estar sujeta a comprobación por la autoridad fiscal pues aún el pago definitivo lo está.

**Pago definitivo.-** Es el que realiza un contribuyente en una sola ocasión dado que la ley no le obliga a enterar pagos provisionales. Como ejemplo tenemos los pagos que deben hacer quienes tributan en el régimen de pequeños contribuyentes de impuesto sobre la renta.

**Pago extemporáneo.-** Es el que realiza un contribuyente fuera del plazo establecido en la ley para efectuarlo. Tiene dos formas de hacerse: de forma espontánea, esto es, cuando el contribuyente cumple sin que le requiera la autoridad fiscal, lo hace de motu proprio; la otra manera es a requerimiento de la autoridad. Tiene su origen en una prórroga o en mora. Nace por prórroga cuando el contribuyente conviene con la autoridad en pagar fuera del plazo en que debía hacerlo; se da por mora cuando el contribuyente decide por sí mismo no cumplir en el tiempo debido.

## **Prescripción**

Nos dice don Raúl Rodríguez Lobato que “La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado”<sup>32</sup>.

A nuestro parecer la prescripción no extingue los créditos, creemos que crea a favor del deudor una excepción para oponerse de forma válida a que se le cobre el crédito y de esta manera convierte a la obligación en una “obligación natural”. Veamos el siguiente caso: una persona fue demandada para que pagara el crédito que debía, sin embargo el juez declaró que no se le podía cobrar de forma coactiva pues había operado en su favor la prescripción. Pasa el tiempo y el deudor decide pagar, si la obligación estuviera ya extinta estaría

---

<sup>32</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit. Pág. 171.

haciendo un pago de lo indebido y en consecuencia tendría derecho a que se le devolviera, pero no es así pues en el Código Civil se establece lo siguiente: “Artículo 1894.- El que ha pagado para cumplir una deuda prescrita o para cumplir un deber moral no tiene derecho de repetir”. Es por lo anterior que no consideramos que las obligaciones se extingan por prescripción.

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 146: “El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años...”.

Hay que distinguir entre prescripción y caducidad de los créditos fiscales. La caducidad es la sanción que se da a quien deja de ejecutar actos positivos para que se mantenga vivo o para que nazca un derecho. Esta figura la recoge nuestro Código Fiscal en el artículo 67: “Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años a partir del día siguiente a aquél en que...”. En consecuencia, la caducidad implica que la autoridad pierde la facultad para determinar un crédito fiscal e imponer sanciones. En la prescripción el crédito ya está determinado y entonces prescribe la facultad de cobrarlo.

### **Compensación**

La compensación sí es una forma de extinción de las obligaciones, misma que opera ipso iure, esto es, de pleno derecho, sin que requiera de sentencia judicial, cuando existen saldos recíprocos de créditos contrarios entre dos personas que son a su vez acreedoras y deudoras una de la otra y donde se constituye la deuda hasta la concurrencia de la menor. Es requisito sine qua non para que opere la compensación que las deudas sean líquidas y exigibles. Una deuda es líquida cuando su cuantía está determinada o pueda

determinarse en un plazo de nueve días, y es exigible cuando el deudor no puede rehusarse a cumplir conforme a derecho.

Es el artículo 23 de nuestro Código Fiscal el que fundamenta este modo de extinción de las obligaciones fiscales: Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios...”.

### **Condonación**

El Estado tiene derecho a percibir las contribuciones que él mismo establece, pero a la vez ese derecho también es un deber, tiene el deber de cobrarlas sin poder renunciar a ello, **salvo casos excepcionales que lo ameriten**. Pues bien, por medio de la condonación el Estado renuncia a cobrar los créditos fiscales. Esta figura tiene su fundamento, en materia federal, en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación: “El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias...”.

### **Cancelación**

Tampoco es una forma de extinción de la obligación fiscal. Cuando el fisco cancela un crédito lo que hace es abstenerse de cobrarlo, lo da de baja. La

cancelación tiene su origen en dos situaciones: I.- En la insolvencia del sujeto pasivo y, II.- En la incosteabilidad del crédito. ¿Quién es insolvente para efectos fiscales? ¿Cuándo un crédito fiscal se vuelve incosteable? La respuesta a las dos interrogantes nos la da nuestro Código Fiscal Federal en su artículo 146-A:

“Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 Unidades de Inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 Unidades de Inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

## **Capítulo 4º.- Inconstitucionalidad del artículo 191 del reglamento de la ley del impuesto sobre la renta**

En el presente capítulo pretendemos demostrar nuestra postura. Algo que hemos comprendido a través de la fascinante y apasionante práctica notarial es que en materia fiscal, como en ninguna otra, por lo que implica para una persona el desprenderse de una parte de la riqueza que ha generado con mucho trabajo, simplemente por que se le da la gana al Estado (gobierno), la autoridad debe poner mucho cuidado, cuando establece una contribución, en hacerlo apeándose estrictamente a la técnica jurídica. El mínimo descuido puede lesionar a nuestra Norma Fundamental. Por fortuna y con orgullo, fue en México donde don Manuel Crescencio Rejón creó la figura más noble y bella de cualquier sistema jurídico, protectora de los gobernados al verse afectados por actos de autoridad que transgreden nuestra Carta Magna y en general todo el orden jurídico nacional, nuestro Amparo, mismo que luego en 1847 federalizara don Mariano Otero.

El notario es un auxiliar del fisco, y por lo tanto en su labor diaria debe aplicar la norma fiscal al caso concreto; en el desempeño de su función no puede juzgar acerca de la injusticia de la norma, la aplica y punto. Sin embargo la ley lo hace consejero imparcial de las partes, su asesor, debe hacerles saber las consecuencias fiscales de sus actos, debe estar preparado para responder cualquier inquietud, cuanto más si se trata de advertirles de qué manera un acto repercutirá en su patrimonio.

### **4.1.- Artículo 154 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**

La base del impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles es la ganancia. La ganancia es el resultado de restar al ingreso las deducciones que permite la ley<sup>1</sup>. La formula general de impuesto sobre la renta es la siguiente:

---

<sup>1</sup> Nota: El artículo 148 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta autoriza a quienes obtengan ingresos por la enajenación de inmuebles llevar a cabo las siguientes deducciones: “Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones : I. El costo comprobado

### **Base = ingreso – deducciones = ganancia**

El artículo 147 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica lo siguiente: “Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 148 de esta Ley; con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:

I.- La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años.

II.- El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior, será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.

...”<sup>2</sup>.

Cuando se obtiene la ganancia total se debe determinar cuál de ella es acumulable a los demás ingresos y cuál no lo es. La ganancia acumulable es el resultado de dividir la ganancia total entre el número de años transcurridos

de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 151 de esta Ley. En el caso de bienes inmuebles, el costo actualizado será cuando menos 10% del monto de la enajenación de que se trate.

II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen bienes inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 151 de esta Ley.

III. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, así como el impuesto local por los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, pagados por el enajenante. Asimismo, serán deducibles los pagos efectuados con motivo del avalúo de bienes inmuebles.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien. La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones a que se refiere este artículo, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 147 de esta Ley, se calculará el impuesto.

Las deducciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la erogación respectiva y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación...”.

<sup>2</sup> Artículo 147 Ley del Impuesto Sobre la Renta. *“Fisco Agenda 2007”*. Ed. “ISEF”, Sociedad Anónima, 36ª ed., 1ª reimpresión, México, 2007.

desde la fecha de adquisición del inmueble hasta la fecha en que se enajena el mismo.

Es importante determinar la ganancia acumulable pues se ocupa tanto para el pago provisional, como para el pago anual.

**Para el pago anual:** se acumula a los demás ingresos obtenidos durante el ejercicio, al resultado se aplica la tarifa del artículo 177 de la Ley, el resultado es el impuesto anual total, después se debe determinar qué porcentaje representa el impuesto anual total respecto de los ingresos acumulables totales, el porcentaje que se obtenga se aplica a la ganancia no acumulable<sup>3</sup> y el resultado se suma al impuesto anual, se acreditan los pagos provisionales y esa cantidad será el total a pagar de impuesto sobre la renta en el ejercicio de que se trate.

El licenciado Asprón Pelayo nos ha enseñado lo siguiente: “Podemos llegar a dos conclusiones: a) que toda la ganancia obtenida pagará impuesto y, b) que

---

<sup>3</sup> Nota: Este procedimiento tiene su fundamento en el artículo 147 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece: “...III. La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga

conforme al siguiente párrafo. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

El contribuyente podrá optar por calcular la tasa a que se refiere el párrafo que antecede, conforme a lo dispuesto en cualquiera de los dos incisos siguientes:

a) Se aplicará la tarifa que resulte conforme al artículo 177 de esta Ley a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año en que se realizó la enajenación, disminuidos por las deducciones autorizadas por la propia Ley, excepto las establecidas en las fracciones I, II y III del artículo 176 de la misma. El resultado así obtenido se dividirá entre la cantidad a la que se le aplicó la tarifa y el cociente será la tasa.

b) La tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme a lo previsto en el inciso anterior para los últimos cinco ejercicios, incluido aquél en el que se realizó la enajenación, dividida entre cinco.

Cuando el contribuyente no hubiera obtenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios previos a aquél en que se realice la enajenación, podrá determinar la tasa promedio a que se refiere el párrafo anterior con el impuesto que hubiese tenido que pagar de haber acumulado en cada ejercicio la parte de la ganancia por la enajenación de bienes a que se refiere la fracción I de este artículo.

Cuando el pago se reciba en parcialidades el impuesto que corresponda a la parte de la ganancia no acumulable se podrá pagar en los años de calendario en los que efectivamente se reciba el ingreso, siempre que el plazo para obtenerlo sea mayor a 18 meses y se garantice el interés fiscal. Para determinar el monto del impuesto a enterar en cada año de calendario, se dividirá el impuesto calculado conforme a la fracción III de este artículo, entre el ingreso total de la enajenación y el cociente se multiplicará por los ingresos efectivamente recibidos en cada año de calendario. La cantidad resultante será el monto del impuesto a enterar por este concepto en la declaración anual”.

toda la ganancia obtenida por la enajenación (ganancia gravable) pagará el mismo porcentaje de impuesto que los demás ingresos del año... toda la

ganancia está gravada, aunque solamente una parte sea acumulable, ésta únicamente incide para la determinación del porcentaje real que habrá de pagar el contribuyente...”<sup>4</sup>

**Para el pago provisional:** Es precisamente el artículo 154 de la Ley el que nos da la regla para calcular los **pagos provisionales** tratándose de impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles, y nos sirve analizarlo para compararlo con el incongruente artículo 191 del reglamento y determinar porqué va más allá de la ley.

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

La tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deban efectuar en los términos de este artículo, se determinará tomando como base la tarifa del artículo 113 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los

---

<sup>4</sup> ASPRÓN PELAYO, Juan Manuel y Miguel Ángel Fernández Alexander. “Aplicación del artículo 191 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cómo calcular el impuesto cuando se adquiere el terreno en fecha distinta a la edificación”. Revista “Estudios Jurídicos”, editada por la Escuela Libre de Derecho, México, 2006. Página 40.

términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Tratándose de los meses del mismo año, posteriores a aquél en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para los efectos de este párrafo, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación. Las autoridades fiscales mensualmente realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable en dicho mes, la cual publicará en el Diario Oficial de la Federación”.<sup>5</sup>

La fórmula del pago provisional de impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles es la siguiente:

**Pago provisional = ganancia gravable/ años transcurridos [tarifa] (años en que se dividió la ganancia)**

El anterior procedimiento es el que se establece en la Ley para obtener el pago anual y el pago provisional cuando se obtienen ingresos por la enajenación de un inmueble. Toca ahora analizar el caso de excepción regulado por el artículo 191 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### **4.2.- Artículo 191 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**

En el cálculo del impuesto sobre la renta por enajenación de inmuebles de las personas físicas, se presenta un caso particular cuando el enajenante tiene fechas distintas de adquisición del terreno y de la construcción. Como quedó arriba establecido, conforme al procedimiento fijado en el artículo 147 de

---

<sup>5</sup> Nota: La regla 3.15.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal nos dice: “Para los efectos del artículo 154, segundo párrafo de la Ley del ISR, se da a conocer en el **Anexo 8**, la tarifa que en los términos del precepto de referencia resulta aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deban efectuar tratándose de enajenaciones de inmuebles”.

la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la ganancia que se obtenga por la enajenación debe dividirse entre el número de años transcurridos desde la adquisición hasta la enajenación, sin embargo, al tenerse fechas distintas de adquisición de terreno y de construcción se genera la duda: ¿entre qué número de años se divide? ¿los transcurridos desde la adquisición del terreno o los transcurridos desde la edificación de la construcción? Tal situación se reguló en el artículo 191 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de la siguiente manera:

“Artículo 191. Para calcular la ganancia y los pagos provisionales a que se refieren los artículos 147 y 154 de la Ley, respectivamente, tratándose de ingresos por la enajenación de inmuebles **cuya fecha de adquisición del terreno no coincida con la fecha de la construcción**, se estará a lo siguiente:

I. Del importe total de la operación, se separará el precio de enajenación tanto del terreno como el de la construcción.

II. Se obtendrá por separado la ganancia relativa al terreno y a la construcción, calculada conforme al artículo 148 de la Ley. Tratándose de deducciones que no puedan identificarse si fueron efectuadas por el terreno o por la construcción, se considerarán hechas en relación con ambos conceptos en la proporción que les corresponda conforme al precio de enajenación.

III. Las ganancias obtenidas conforme a la fracción anterior se dividirán entre el número de años transcurridos, sin que exceda de veinte, entre la fecha de adquisición y construcción, respectivamente, y la de enajenación; la suma de ambos resultados será la parte de la ganancia que se acumulará a los demás ingresos obtenidos en el año de calendario de que se trate.

IV. El pago provisional se calculará como sigue:

a) Al monto de la ganancia acumulable conforme a la fracción anterior se le aplicará la tarifa del artículo 177 de la Ley y el resultado que se obtenga se dividirá entre dicha ganancia acumulable.

b) El cociente que se obtenga conforme al inciso a) se multiplicará por el monto de la ganancia acumulable correspondiente al terreno y a la construcción, respectivamente; cada resultado se multiplicará por el número de años que corresponda, según se trate del terreno o de la construcción.

c) La suma de los resultados obtenidos en base al inciso anterior, será el monto del pago provisional a enterar”.

Vamos a analizar este artículo: el requisito para la procedencia de aplicación es que **haya fechas distintas de adquisición del terreno y de la construcción**. Se presentan con mucha frecuencia en la notaría asuntos de compraventas en las que del título de propiedad del vendedor se desprende que sólo adquirió un terreno y ahora va a vender terreno con construcciones sin tener comprobantes que amparen cuándo se edificaron éstas; en la escritura tiene que justificarse tal situación, y se cumple con una simple declaración del vendedor de haber edificado las construcciones sobre el terreno descrito en el antecedente de propiedad, cuando esto ocurre, el vendedor no podrá deducir del precio, el costo de las construcciones pues, repetimos, no hay documentos que las justifiquen, y al no tener fecha, no se puede aplicar el artículo que nos ocupa.

Lo siguiente es asignar precio al terreno y a la construcción. Los licenciados Asprón Pelayo y Fernández Alexander nos dicen al respecto: “...No da un criterio para hacer dicha separación, por lo cual queda a la voluntad de las partes la distribución que pide la ley, pero consideramos que ésta no puede ser arbitraria, sino que debe estar basada en criterios objetivos, tales como la proporción que representen en el avalúo o en el valor catastral, habrá casos en

que las partes puedan dar un valor desproporcionado a aquellos, pero con criterios defendibles, como en el caso en que una persona compre el inmueble, pero con la intención de demoler las construcciones existentes para edificar en el terreno un condominio; en este supuesto consideramos que se le podría asignar un valor inferior a las construcciones, del que proporcionalmente le asigne el avalúo o el valor catastral, y sería defendible si, por ejemplo, contase con la licencia de demolición.

Del párrafo anterior concluimos un requisito más, forzoso, para la aplicación del 191: Que al enajenar se le asignen valores o “precios” tanto al terreno como a la construcción, ya que si se vende el inmueble “como terreno”, sin ponerle valor a las construcciones, porque estas efectivamente no tengan valor, bien sea por el estado ruinoso en que se encuentren, o porque el objeto de la venta sea el inmueble únicamente como terreno, **tampoco será aplicable el 191**”<sup>6</sup>.

Como no hay criterio para asignar valores, y dado que las partes pueden lo más, esto es, pactar el precio, entonces pueden lo menos, dar valores a cada concepto, simplemente con no asignar valor a las construcciones se puede evitar la aplicación de este artículo.

Otro requisito es obtener “**ganancias**”. Nos dice el reglamento que se obtendrá por separado la ganancia relativa al terreno y a la construcción, calculada conforme al artículo 148 de la Ley; como si de dos inmuebles se tratara y por lo tanto como si fuesen dos ingresos, exige el reglamento que se calculen ganancias restando las deducciones que establece la ley correspondientes a cada concepto y de no poder determinar a cuál de los dos se debe aplicar, entonces se considera aplicable para los dos en proporción a los valores que se le asignaron como precio. Si después de restar las deducciones a los “ingresos” ( “precios”) hay pérdida en alguno de los dos conceptos o en los dos, **no podemos aplicar este artículo**, en palabras del

---

<sup>6</sup> ASPRÓN PELAYO Juan Manuel y Miguel Ángel Fernández Alexander, ob.cit. Pág. 45.

licenciado Asprón “nos bota del 191” y por lo tanto tendremos que regresarnos al procedimiento que marca la ley en el artículo 154.

En la práctica hay notarios que compensan la pérdida en un concepto con la ganancia en otro y continúan aplicando este artículo, sin embargo, al ser una disposición que se refiere a la base del impuesto, con fundamento en el artículo 5 del Código Fiscal, es de aplicación estricta, y dado que es claro al establecer “ganancias”, así, en plural, forzosamente debe haber ganancia por cada concepto para continuar con la mecánica del reglamento.

Al obtener **ganancias**, para calcular el pago provisional, debemos dividir cada una entre el número de años transcurridos desde que se adquirió el concepto correspondiente hasta la fecha en que se está enajenando, siempre sin exceder de 20 años, esto arroja las “ganancias acumulables”, mismas que debemos sumar y así obtenemos la “ganancia acumulable total” a la que aplicamos la tarifa del artículo 177 de la Ley, el resultado lo dividimos entre la propia ganancia acumulable total, el cociente resultante debe multiplicarse por cada ganancia acumulable (la del terreno y la de la construcción) los resultados de dichas multiplicaciones a su vez se deben multiplicar por el número de años en que se dividió la ganancia respectiva, posteriormente debemos sumarlas y el resultado es el monto del pago provisional.

Siguiendo a los señores notarios Asprón Pelayo y Fernández Alexander, para que sea aplicable el artículo 191 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta deben reunirse todos los requisitos que a continuación se enuncian:

- “a) Que el bien que se enajene sea un inmueble.
- b) Que el inmueble esté formado por terreno y construcciones.
- c) Que se haya adquirido terreno solo.
- d) Que se tenga fecha cierta de la edificación de las construcciones.

- e) Que físicamente existan las construcciones, aunque sea en proceso, no basta con los proyectos o licencias.
- f) Que se asignen valores o “precios” de enajenación al terreno y a la construcción.
- g) Que se obtengan “ganancias” tanto por el terreno como por la construcción...  
“7.

Al establecer el artículo 191 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta un caso de excepción, con fundamento en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, no podría ser aplicable a casos parecidos al que nos ocupa, además, si no se cumple alguno de los requisitos antes aludidos, tendríamos que regresar al procedimiento normal de la Ley, y así, queda demostrada la inutilidad de tal regulación, pues con simplemente no asignar valores a las construcciones podría evitarse.

Veamos casos parecidos al que nos ocupa y en los cuales no hay regulación especial:

I.- Inmuebles fusionados: Se adquiere un inmueble, posteriormente otro, se fusionan y después se enajena el inmueble resultante. ¿entre qué número de años divido la ganancia? ¿entre los de la adquisición del primero, de la adquisición del segundo, del promedio de las dos o de la fusión? Consideramos debe ser entre el número de años transcurridos desde que se adquirió el primer inmueble.

II.- Inmueble en condominio: Se adquiere una casa, se derriban las construcciones y se edifica sobre el terreno un conjunto habitacional, posteriormente se constituye el régimen de propiedad en condominio, al enajenar uno de los departamentos ¿entre qué años divido la ganancia? ¿entre los de la adquisición de la casa original, de la edificación del conjunto o de la

---

<sup>7</sup> Idem. Pág. 47.

constitución del condominio? Debe dividirse la ganancia entre el número de años en que se adquirió la casa. Puede deducirse el costo de la demolición así como el costo de la construcción en concepto de mejoras a las construcciones originales.

III.- Inmueble adquirido en varias etapas: Se adquiere en 1970 el 60% de un inmueble y el 40% restante en 1980 ¿entre qué número de años se divide la ganancia? ¿entre los de la primera adquisición o los de la segunda? Creemos debe ser entre los años transcurridos desde la primera adquisición pues ya se es dueño del inmueble desde esa fecha, aun cuando sea sólo en parte, pero a final de cuentas dueño.

### **4.3.- Inconstitucionalidad de los reglamentos**

#### **4.3.1.- La facultad reglamentaria**

La facultad reglamentaria la concede nuestra Constitución General al Presidente de la República en su artículo 89 fracción primera, mismo que es del tenor literal siguiente: “Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, **proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”**.

Don Felipe Tena Ramírez niega que la Constitución otorgue la facultad que nos ocupa al Presidente de la República, pero acepta que, por la necesidad de la misma en nuestro sistema jurídico, son los criterios jurisprudenciales su fundamento, al respecto argumenta lo siguiente: “Todas las constituciones que precedieron a la de 57 consignaron expresa y claramente la facultad del Jefe del Ejecutivo para expedir reglamentos (art. 171, frac. I de la española de 12; 110, frac. II de la federalista de 24; 17, frac. I de la Cuarta ley constitucional de

36; 87, fracción IV de las Bases Orgánicas de 43). De todas ellas, la más acertada es la centralista de 43, que otorga al Presidente de la República la facultad de expedir órdenes y dar los reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes, sin alterarlas ni modificarlas... Pero a pesar de que no existe en la Constitución un precepto que terminantemente conceda la facultad reglamentaria al Presidente, la necesidad ha obligado a la doctrina y a la jurisprudencia mexicanas a buscar argumentos que justifiquen el ejercicio de una facultad que, como la reglamentaria, es imprescindible en un régimen constitucional.

Desde luego hay que convenir en que la Constitución no rechaza, sino que al contrario admite implícitamente la existencia de los reglamentos; en efecto, el art. 92 supone que los reglamentos existen, por más que no consigne la facultad de expedirlos, cuando dice que todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el secretario de Despacho.

Partiendo del doble supuesto de que los reglamentos necesitan existir y de que la Constitución los presupone, los intérpretes han hallado en la última parte de la frac. I del 89 el único fundamento posible de la facultad reglamentaria...

...solamente se justifica si se parte del supuesto de que “proveer en la esfera administrativa” es una facultad distinta y autónoma respecto de las otras dos de promulgar y ejecutar. Sin embargo, rigurosamente no es así porque la Constitución no emplea el infinitivo “proveer”, sino el gerundio “proveyendo”. Ahora bien, el gerundio carece de entidad autónoma, en nuestro idioma, pues hace referencia a un verbo principal, cuya significación modifica, expresando modo, condición, motivo o circunstancia; el gerundio es por eso, generalmente, una forma adverbial. Tal como está redactada la fracción I del 89, “ejecutar las leyes, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia” significa que se trata de una única facultad –ejecutar las leyes-, pues el resto de la

expresión no consigna sino el modo como debe hacerse uso de dicha facultad, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

**El rigor gramatical conduce a negar que en la expresión transcrita estén contenidas dos facultades diferentes y con ello se echan por tierra los esfuerzos que se han desarrollado para desentrañar las palabras finales del precepto del fundamento de la facultad reglamentaria”<sup>8</sup>.**

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, encargada de decir qué es lo que dice nuestra Constitución, deja fuera todo debate doctrinal al establecer:

**REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. SU NATURALEZA.** *El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna, confiere al presidente de la República tres facultades: a) La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b) La de ejecutar dichas leyes; y c) **La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria.** Esta última facultad es la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto: este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que aparece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, sepáranse por la finalidad que en el área del reglamento se imprime*

---

<sup>8</sup> TENA RAMÍREZ, Felipe. *“Derecho Constitucional Mexicano”*. 36ª ed., Ed. “Porrua”, SA de CV, México, 2004. Págs. 464 - 467.

a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos.<sup>9</sup>

#### 4.3.2.- Concepto de reglamento

Toca ahora conocer las características de un reglamento a fin de poder llegar a un concepto, determinar sus alcances y establecer cuándo un reglamento contraria nuestra Constitución.

Siguiendo a don José Gamas Torruco las características de un reglamento son las siguientes:

“Debe siempre fundarse en una ley. Si no hay ley no debe haber reglamento. Si deja de existir la ley, deja de existir el reglamento.

Debe ceñirse a la ley, a sus ámbitos temporal, espacial, material y personal, a sus supuestos y a sus consecuencias. No debe suprimir, ampliar ni modificar.

Debe ceñirse a lo que es la observancia misma de la ley dada su función de hacer posible, “proveyendo”...

Debe tener las características de generalidad y abstracción propias de la ley”<sup>10</sup>.

A las anteriores características agregamos las siguientes:

Es un acto orgánicamente administrativo.

---

<sup>9</sup> Semanario Judicial de la Federación, séptima época, segunda sala, volumen 60, tercera parte, p. 49.

<sup>10</sup> GAMAS TORRUCO, José. *Derecho Constitucional Mexicano. Teoría de la Constitución. Origen y Desarrollo de las Constituciones Mexicanas. Normas e Instituciones de la Constitución de 1917.* Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2001. Pág. 913.

Es jerárquicamente inferior a una ley

Con fundamento en el artículo 92 de nuestra Carta Magna, debe estar firmado por el secretario de Estado al que corresponda la materia que reglamenta.

De esta forma concebimos al reglamento como *el acto jurídico administrativo, general, abstracto, obligatorio, subordinado a una ley, emitido con la finalidad de concretarla.*

#### **4.3.3.- Objeto de los reglamentos**

Creemos que el objeto de un reglamento es, acorde con el concepto que dimos en el punto anterior, el de facilitar la aplicación de la ley a la que se refiere.

Don Rafael Martínez Morales nos dice que la finalidad de los reglamentos es “de complementación de la ley”<sup>11</sup>. En este mismo sentido se ha pronunciado nuestro más alto tribunal como se desprende de la tesis jurisprudencial anteriormente citada. Disentimos de tal opinión; si tal fuera lo que se busca con un reglamento (desde luego nos referimos a los casos normales y no los casos de facultades extraordinarias contenidos en los artículos 29 y 131), se estaría depositando en un solo individuo la facultad de legislar, atentando contra el artículo 49 de nuestra Norma Fundamental que establece la División de Poderes.

De esta forma se pronuncia nuestro maestro don Alfonso Nava Negrete: “El reglamento no complementa la ley, porque entonces estaría legislando el

---

<sup>11</sup> MARTÍNEZ MORALES, Rafael. *Derecho Administrativo. 1er. Curso.* . 5ª ed., 4ª reimpresión, Ed. “Oxford University Press México”, SA de CV, México, 2007. Pág. 315 .

presidente de la República; lo que hace es desarrollar y particularizar las situaciones ya legalmente previstas. Esto significa que el reglamento no puede prever mandatos que rebasen el contenido natural de la ley; está subordinado siempre al texto de la ley; su expresión, en extensión numérica de palabras, puede ser mayor que la ley, pero no puede exceder el contenido de la misma. Es decir, que no se justifica la vida jurídica del reglamento más que en razón de ser útil a la vida práctica de una ley.

De ir más allá de lo que previene la ley... el reglamento es inconstitucional... pues se sale de la función que le asigna la citada fracción constitucional”<sup>12</sup>.

Pues bien, consideramos a un reglamento como inconstitucional cuando:

Dificulta a los destinatarios la observancia de la ley que reglamenta, no cumple con su objetivo de facilitar la aplicación de la ley, no es útil a la vida práctica de la ley.

Rebasa los principios que establece la ley. Es este el supuesto en el que se dice que un reglamento va más allá de la ley.

Crea supuestos distintos a los establecidos en la ley. También aquí el reglamento va más allá de la ley.

Pretende llenar lagunas de la ley.

Con él se pretende remediar alguna omisión del legislador.

En él se establecen limitantes a lo marcado en la ley.

---

<sup>12</sup> NAVA NEGRETE, Alfonso. Ob. cit. Págs. 84 y 85.

#### 4.4.- Inconstitucionalidad del artículo 191 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Antes de verter nuestra postura respecto del artículo objeto de este trabajo recepcional, resulta interesante la opinión de don Enrique Calvo Nicolau respecto al contenido de los reglamentos:

“...parece ser que algunas de las disposiciones que se contienen en el Reglamento van más allá de la Ley y que, al margen de que puedan ser benéficas o perjudiciales para los contribuyentes, es deseable que un buen número de los preceptos reglamentarios se incorporaran a la propia Ley, siguiendo el proceso legislativo aplicable, a efecto de que, como indiqué, tengan la jerarquía jurídica que dispone la Constitución”<sup>13</sup>.

En este orden de ideas, el artículo que nos ocupa es inconstitucional por los siguientes motivos:

I.- Es violatorio del principio de equidad tributaria al tratar de manera diferente a dos contribuyentes que enajenan un inmueble a un mismo precio y en las mismas condiciones materiales y jurídicas, por la circunstancia de que uno de ellos al adquirirlo, primero adquirió el terreno y posteriormente edificó las construcciones y el otro adquirió su inmueble compuesto al mismo tiempo de terreno y construcciones. El primero debe someterse al procedimiento del reglamento y el segundo al que establece la ley.

II.- Dado que el principio de legalidad implica el que en la ley se encuentren previstos los elementos del tributo y la forma en que los contribuyentes deben

---

<sup>13</sup> CALVO NICOLAU, Enrique. “*Tratado del Impuesto Sobre la Renta*”. Tomo I (*Conceptos Jurídicos Fundamentales, Sujetos y Objetos del Impuesto*). Ed. “Themis”, SA de CV, 3ª reimpresión, México, 1999. Página 231.

cumplir con la obligación fiscal sustantiva, es violatorio del mismo pues establece la forma en que se deben hacer los pagos provisional y definitivo<sup>14</sup>.

III.-Es contrario al objeto de los reglamentos y por lo tanto viola el artículo 89, fracción primera de la Constitución, pues lejos de facilitar la aplicación de la ley, dificulta a los destinatarios la observancia de la misma dado que establece una serie de requisitos no contemplados en ella, además de un procedimiento más complejo para el cálculo del pago provisional. En palabras de don Alfonso Nava Negrete :no es útil a la vida práctica de la ley.

IV.- Va más allá de la ley pues regula una situación no prevista en ella creando un supuesto distinto: cuando una persona adquirió en una fecha el terreno y después edificó y ahora vende ese inmueble. La ley no distingue y por lo tanto debería seguirse el procedimiento general establecido en la misma.

V.- Atendiendo al principio de técnica legislativa: “quien puede crear la regla es el único facultado para crear la excepción”, mediante este artículo del reglamento, el Presidente de la República se convierte en legislador al crear un caso de excepción, siendo el Congreso de la Unión el único facultado para hacerlo.

---

<sup>14</sup> Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob cit. Pág. 51, quien opina que la forma en que debe llevarse a cabo el pago de la obligación tributaria es elemento esencial del tributo.

## CONCLUSIONES

**Primera.-** El principio de legalidad en materia fiscal implica, no sólo el que todos los elementos de la contribución se encuentren en una Ley en sentido formal y material, sino que debe ser la propia Ley la que establezca la forma en que el sujeto pasivo debe cumplir con su obligación fiscal sustantiva.

**Segunda.-** El principio de equidad tributaria implica el que los sujetos pasivos de un mismo impuesto sean tratados de la misma forma por la Ley cuando se ubiquen en el mismo hecho imponible, que se sujeten, en igualdad de circunstancias, a las mismas reglas.

**Tercera.-** Para Adam Smith el principio de certidumbre radica en la seguridad que la Ley debe proporcionar a todo contribuyente respecto del alcance de la obligación a cumplir, asimismo la Ley debe ser clara y precisa respecto a la manera de determinar la obligación fiscal sustantiva a su cargo. La primera situación se identifica con el principio legal de certidumbre y la segunda con el de comodidad.

**Cuarta.-** Se debe elevar a rango constitucional las características de claridad y sencillez en las contribuciones, pues el problema de la recaudación en nuestro país no es tanto el que los gobernados se nieguen a tributar, el verdadero drama de nuestro sistema contributivo es la ininteligibilidad de las leyes fiscales; la mayoría de los mexicanos no las entienden y por lo mismo no las cumplen o ven la manera, ya de eludir o, lo que es peor, evadir el pago de sus impuestos.

**Quinta.-** Atendiendo al principio de supremacía constitucional consagrado en el artículo 133 de nuestra Ley Suprema, una norma fiscal que sea contraria a la misma y los principios que derivan de la interpretación de su texto es inconstitucional, debe proscribirse de nuestro sistema constitucional tributario cualquiera que sea el pretexto con el que se pretenda justificar.

**Sexta.-** Los reglamentos sirven para hacer aplicable la Ley, para facilitar a los gobernados su acatamiento, jamás para complementarla, de ser así, se estaría permitiendo legislar al titular del Poder Ejecutivo, en contravención a lo que ordena nuestra Constitución General en el segundo párrafo de su artículo 49. El artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta crea un supuesto distinto al que establece el artículo 154 de la Ley, pretendiendo complementarla de manera que transgrede el principio de división de poderes establecido en el aludido artículo constitucional.

**Séptima.-** En el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se pretende colmar una supuesta laguna de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al establecer un procedimiento para determinar: I.- La base gravable del impuesto y II.- La manera de efectuar los pagos provisionales tratándose de enajenación de inmuebles, situaciones que deben contemplarse en una Ley, excediendo la facultad reglamentaria establecida en la fracción primera del artículo 89 de nuestra Carta Magna, es inconstitucional.

**Octava.-** Si no se llenan todos los requisitos del artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta debemos regresar al procedimiento fijado en el artículo 154 de la Ley pues, siguiendo a don Juan Manuel Asprón Pelayo, “nos bota”, dado que el artículo 191 del reglamento establece una excepción a una disposición de la Ley y es de aplicación estricta.

**Novena.-** El artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es contrario a los principios de certidumbre y claridad pues determina cómo debe cumplir el sujeto pasivo, siendo un ordenamiento creado por el Poder Ejecutivo, debe supeditarse a la Ley; asimismo, el mencionado artículo carece de sencillez y claridad para los contribuyentes que se ubican en el supuesto que marca pues para quienes no son un versados en la materia resulta incomprensible la mecánica que establece el mencionado artículo.

**Décima.-** Si no se puede aplicar el procedimiento del artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y dado que su razón de ser es que la autoridad hacendaria considera que un mismo inmueble puede tener dos fechas de adquisición, a efecto de calcular el pago provisional, la ganancia se tendrá que dividir entre el número de años transcurridos desde la adquisición más antigua: la del inmueble solamente como terreno.

**Décima primera.-** Se debe reformar la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 154 para aclarar los efectos del pago provisional cuando el enajenante haya adquirido el inmueble solamente como terreno y después edificó sobre el mismo construcciones, la ganancia gravable se dividirá entre la fecha de adquisición del terreno, sin exceder de 20 años.

**Décima segunda.-** Es inconstitucional el artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta pues establece la forma como debe cumplir el sujeto pasivo con su obligación fiscal sustantiva, al no establecerlo la Ley, donde debe preverse, violando el principio de legalidad en materia tributaria.

**Décima tercera.-** Es inconstitucional el artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta pues somete a un tratamiento diferente a un contribuyente que adquirió un inmueble primero sólo como terreno y después edificó en él construcciones respecto de otro que adquirió terreno y construcciones al mismo tiempo y que hoy venden en las mismas condiciones; aquel debe someterse a la regulación del reglamento, éste a la de la Ley, violando el principio de equidad tributaria.

## PROPUESTA DE REFORMAS

Reforma a la fracción cuarta del artículo treinta y uno de nuestra Constitución General de la República que actualmente establece:

“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”.

Se propone adicionarlo para quedar como sigue:

“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, **clara y sencilla** que dispongan las leyes”.

Reforma al primer párrafo del artículo 154 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta mismo que actualmente ordena:

“Artículo 154. Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional”.

Se propone adicionarlo para quedar como sigue:

“Artículo 154. Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. ***Cuando el enajenante haya adquirido el inmueble solamente como terreno y después edificó sobre el mismo construcciones, la ganancia gravable se dividirá entre la fecha de adquisición del terreno, sin exceder del plazo antes señalado.*** El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional”.

Reforma al artículo 191 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que hoy día establece:

“Artículo 191. Para calcular la ganancia y los pagos provisionales a que se refieren los artículos 147 y 154 de la Ley, respectivamente, tratándose de ingresos por la enajenación de inmuebles cuya fecha de adquisición del terreno no coincida con la fecha de la construcción, se estará a lo siguiente:

I. Del importe total de la operación, se separará el precio de enajenación tanto del terreno como el de la construcción.

II. Se obtendrá por separado la ganancia relativa al terreno y a la construcción, calculada conforme al artículo 148 de la Ley. Tratándose de deducciones que no puedan identificarse si fueron efectuadas por el terreno o por la construcción, se considerarán hechas en relación con ambos conceptos en la proporción que les corresponda conforme al precio de enajenación.

III. Las ganancias obtenidas conforme a la fracción anterior se dividirán entre el número de años transcurridos, sin que exceda de veinte, entre la fecha de adquisición y construcción, respectivamente, y la de enajenación; la suma de ambos resultados será la parte de la ganancia que se acumulará a los demás ingresos obtenidos en el año de calendario de que se trate.

IV. El pago provisional se calculará como sigue:

a) Al monto de la ganancia acumulable conforme a la fracción anterior se le aplicará la tarifa del artículo 177 de la Ley y el resultado que se obtenga se dividirá entre dicha ganancia acumulable.

b) El cociente que se obtenga conforme al inciso a) se multiplicará por el monto de la ganancia acumulable correspondiente al terreno y a la construcción, respectivamente; cada resultado se multiplicará por el número de años que corresponda, según se trate del terreno o de la construcción.

c) La suma de los resultados obtenidos en base al inciso anterior, será el monto del pago provisional a enterar”.

Se propone derogarlo:

“Artículo 191. Derogado”.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros

ASPRÓN PELAYO, Juan Manuel. "Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas (por enajenación y adquisición de inmuebles). Ed. "Porrúa", SA de CV y "Colegio de Notarios del Distrito Federal", AC, colección "Temas Jurídicos en Breviarios" # 28, México, 2006.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. "Derecho Constitucional Mexicano". 16ª ed., Ed. "Porrúa", SA de CV, México, 2003.

CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar. "Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta". Ed. "Themis", SA de CV, México, 1986.

CALVO NICOLAU, Enrique. "Tratado del Impuesto Sobre la Renta". Tomo I (Conceptos Jurídicos Fundamentales, Sujetos y Objetos del Impuesto). Ed. "Themis", SA de CV, 3ª reimpresión, México, 1999.

CARPISO, Jorge. "Estudios Constitucionales". 8ª ed., Ed. "Porrúa" SA de CV, México, 2003.

FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos". 34ª ed., Ed. "Porrúa", SA de CV, México, 2004.

GAMAS TORRUCO, José. Derecho Constitucional Mexicano. Teoría de la Constitución. Origen y Desarrollo de las Constituciones Mexicanas. Normas e Instituciones de la Constitución de 1917. Ed. "Porrúa", SA de CV, México, 2001.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ Ernesto. "Derecho de las Obligaciones". 16ª ed., Ed. "Porrúa", SA de CV, México, 2007.

JARACH, Dino. "El hecho imponible". Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires, Argentina, 1943.

KELSEN, Hans. "Teoría General del Derecho y del Estado". Traducción de Eduardo García Máynez, 4ª reimpresión, Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1988.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”. 17ª ed., Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2005.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael. “Derecho Administrativo. 1er. Curso.” . 5ª ed., 4ª reimpresión, Ed. “Oxford University Press México”, SA de CV, México, 2007.

NAVA NEGRETE, Alfonso. “Derecho Administrativo Mexicano. 2ª ed.”, Ed. Fondo de Cultura Económica, México 2001.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. “Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano”. Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2004.

PORRAS Y LÓPEZ Armando. “Derecho Fiscal (aspectos jurídicos y contables)”. Ed. Textos Universitarios, S. A., 6ª ed., México, 1977.

QUIROZ ACOSTA, Enrique. “Lecciones de Derecho Constitucional. Primer Curso.” 2ª ed., Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2002.

-“Lecciones de Derecho Constitucional. Segundo Curso.” Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2002.

RODRÍGUEZ LOBATO Raúl. “Derecho Fiscal”. 2ª ed., 15ª reimpresión, Ed. “Oxford University Press México”, SA de CV, México, 2007.

SÁNCHEZ LEÓN Gregorio. “Derecho Fiscal Mexicano (Derecho Fiscal Sustantivo) Instituciones básicas y principios fundamentales”. Tomo I, 13ª ed., Ed. Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2003.

SMITH, Adam. “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”(The Wealth of Nations). Traducción de Gabriel Franco, 1ª ed. en “Fondo de Cultura Económica”, SA de CV, México, 1958, 8ª reimpresión, 1994.

TENA RAMÍREZ, Felipe. “Derecho Constitucional Mexicano”. 36ª ed., Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2004.

ZAMUDIO URBANO, Rigoberto. “Sistema Tributario en México”. Ed. “Porrúa”, SA de CV, México, 2005.

## **Tesis**

LOBATO DÍAZ, Juvenal. “Inconstitucionalidad del sistema de retención y entero de Impuesto Sobre la Renta en materia de ingresos por intereses”. Tesis de licenciatura. UNAM, Facultad de Derecho, México, 2004.

## **Revistas**

ASPRÓN PELAYO, Juan Manuel y Miguel Ángel Fernández Alexander. “Aplicación del artículo 191 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cómo calcular el impuesto cuando se adquiere el terreno en fecha distinta a la edificación”. Revista “Estudios Jurídicos”, editada por la Escuela Libre de Derecho, México, 2006.

## **Legislación**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación de 1966.

Código Fiscal de la Federación de 1981.

Código Financiero del Distrito Federal.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley de Ingresos de la Federación.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Resolución Miscelánea Fiscal

### **Hemerografía**

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

### **Páginas de Internet**

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *“Diccionario de la Lengua Española”*. 22ª ed., consultado en la página de Internet de la Real Academia Española: <http://buscon.rae.es>.

[http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/doc/LIF\\_2007.doc](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/doc/LIF_2007.doc)

### **Documentos Electrónicos**

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *“La Constitución y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación”*. México 2005, Disco Compacto “IUS 2005”.

### **Otros**

VÁZQUEZ ROBLES, Miguel Ángel. Apuntes tomados por el autor en el primer curso de Derecho Fiscal en el año 2004.

“Aplicación del artículo 130 del nuevo reglamento de la ley del impuesto sobre la renta”. Colegio de Notarios del Distrito Federal”, AC, criterio dado a conocer por la comisión fiscal el 4 de diciembre de 2003.