



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

"EL INSTRUMENTO NOTARIAL COMO MEDIO PARA DELIMITACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN MATERIA DE TRANSMISIÓN DE INMUEBLES"

T E S I S

QUE PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE

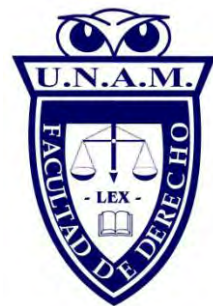
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

FÉLIX IVÁN CHÁVEZ VELÁZQUEZ

ASESOR: DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ

México, Distrito Federal 2009





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mi madre Placida Velázquez Hernández,
a mis hermanas, por su apoyo, tolerancia,
comprensión, y ser el motivo de seguir
superándome.

A mi padre Félix Chávez Cumplido, por
su total apoyo en situaciones adversas
para continuar y conseguir lo planeado
desde el inicio del camino.

A mis amigos que han estado presentes
en todos los momentos buenos y malos
de la vida, por su incondicional amistad.

Al Licenciado Joaquín Talavera Sánchez, Notario
50 del Distrito Federal por haber colaborado
en el apoyo didáctico del presente trabajo.

Finalmente a la Doctora Sonia Venegas Álvarez,
por su apoyo en todo el desarrollo de la presente
investigación y dedicación a la misma, gracias.

ABREVIATURAS

CCDF.- Código civil para el Distrito Federal

CFDF.- Código financiero del Distrito Federal

CFF.- Código fiscal de la Federación

CURP.- Clave única de registro de población

DECLARANOT.- Declaración informativa de notarios públicos y demás fedatarios

INFONAVIT.- Instituto del fondo nacional de la vivienda para los trabajadores

INSC.- International valuation standards comitte

ISAI.- Impuesto sobre adquisición de inmuebles

ISAN.- Impuesto sobre automóviles nuevos

ISR.- Impuesto sobre la renta

IVA.-Impuesto al valor agregado

OCDE.- Organización para la cooperación y el desarrollo económico

RFC.- Registro federal de contribuyentes

SAT.- Servicio de administración tributaria

SCJN.- Suprema corte de Justicia de la Nación

SIG.- Sistema de información geográfica

SINOVA.- Sistema para notarios públicos y valuadores

CONTENIDO	PÁGINA
Introducción	V
CAPÍTULO 1.- SOBRE LA CERTEZA JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE	1
Sumario	1
Introducción Capitular	1
1. 1.- Principio de Legalidad	3
a) Reserva de Ley absoluta y relativa	6
1. 2.- Principio de Legalidad en Materia Fiscal	8
a) Materialización del Principio de Legalidad	13
1. 3.- Principio de Proporcionalidad	15
1. 4.- Principio de Igualdad	23
1. 5.- Principio de Equidad	26
1. 6.- Principio de Irretroactividad	30
1. 7.- Principio de Capacidad Contributiva	35
CAPÍTULO 2.- LA DETERMINACIÓN	41
Sumario	41
Introducción Capitular	41
2. 1.- Qué es la Determinación	43
2. 2.- Procedimiento de la Determinación	48
a) Autodeterminación	49
b) Heterodeterminación	52
c) Determinaciones mixtas	55
Determinación directa	56
Estimación indirecta	57
d) Determinación presuntiva	57
Consecuencias de la Determinación de la Autoridad	65
2. 3.- Definición de base imponible	66
2. 4.- Tipos de base imponible	68
2. 5.- Definición de tasa o tarifa	70
2. 6.- Tasas o tarifas (tipos)	72
Cuota progresiva. Hay dos clases de progresividad: directa e indirecta	76
2. 7.- La Justicia fiscal en la Determinación	79
CAPÍTULO 3.- LA VALUACIÓN DE INMUEBLES	85
Sumario	85
Introducción Capitular	85
3. 1.- Antecedentes	87
3. 2.- Factores del valor	90

Utilidad	90
Escasez	91
Deseo	91
Poder real de compra	92
Oferta y demanda	92
3. 3.- Características del Valor	92
Técnica del cálculo de costos	93
Distinción entre precio, mercado, costo y valor	94
Valor comercial	96
3. 4.- Terreno y Predio	101
Descripciones legales del terreno	103
Medidas y colindancias	103
Sistema de lotes y manzanas	104
Información sobre la zonificación urbanística y uso de la tierra	105
3. 5.- Principios que Determinan el Valor de un Inmueble	105
Principio de Substitución	105
Principio del más alto y mejor uso	106
Factores externos	107
Cambio	107
Conformidad, progresión y regresión	107
Crecimiento, equilibrio y declinación	108
Anticipación	108
Mejoras	109
Ley de ganancias crecientes y decrecientes	110
El Principio de anticipación	111
El Principio de cambio	111
Oferta y demanda	112
Competencia	113
Principio de substitución	113
Costo de oportunidad	114
Equilibrio	114
Contribución	115
Productividad excedente	116
Conformidad	116
Factores externos	117
3. 6.- Los Medios que Influyen en el Valor de los Inmuebles	117
Aspectos económicos	118
Aspectos sociales	118
Aspectos geográficos y ambientales	119
Restricciones públicas	121
Otras Restricciones al uso de bienes inmuebles	121

CAPITULO 4.- EL NOTARIO COMO AUXILIAR DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA FISCAL 122

Sumario	122
Introducción Capitular	122
4. 1.- De la función notarial	124
4. 2.- Instrumento notarial	128

Clasificación de los Instrumentos	129
Dos Tipos de documentos públicos en la Ley	129
Los Dos tipos de documentos notariales: la escritura y el Acta notarial	130
Características de los documentos notariales	131
Estructura básica de una escritura	132
A) Escritura definición legal	133
B) Acta	134
C) Definición legal de acta	135
4. 3.- De la función notarial en materia fiscal, como auxiliar de la autoridad administrativa fiscal	136
A) Obligaciones dentro del Código Fiscal de la Federación	137
A. 1.- Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes	137
A. 2.- En conceptos de enajenación	138
A. 3.- En conceptos de no enajenación	140
A. 4.- Avisos notariales ante el Servicio de Administración Tributaria	140
A. 5.- Declaración Informativa de Notarios Públicos y demás Fedatarios	141
"DECLARANOT"	141
B) Obligaciones en materia impositiva en relación con inmuebles	153
Impuestos a recaudar por el notario	153
B. 1.- Impuesto Sobre la Renta	153
Ingresos que no se consideran enajenación	159
De los ingresos exentos	160
Adquisición de bienes inmuebles, de los ingresos gravables	161
De los ingresos exentos	163
B. 2.- Impuesto al Valor Agregado	164
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	165
B. 3.- Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles (Sistema para Notarios Públicos y Valuadores SINOVA)	166
B. 4.- Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles	167
B. 5.- Impuesto Predial	174
4. 4.- Responsabilidad fiscal del notario	174
Responsabilidad solidaria	177

CAPITULO 5.- LA VALORACIÓN FISCAL DE LOS BIENES INMUEBLES 180

Sumario	180
Introducción Capitular	180
5. 1.- Valoración jurídica	181
5. 2.- Concepto de valor	191
5. 3.- Sistemas	192
Renta	192
Precio	193
Valor de mercado	194
Valor de coste	198
Valor contable	198
Valor de cotización	199
Valor de rendimiento	200
Valor catastral	201
Valor real	205

5. 4.- Base	206
5. 5.- Sistemas en el Derecho comparado	207
México	207
España	210
Uruguay	211
Argentina	213
Alemania	215
Organismos Públicos-Consejos de Valoración Territorial	216
Índice de precios de mercado	216
Mapas de precios/Valor territorial estándar	217
Métodos de valoración	217
Método de comparación	218
Método de actualización de rentas	218
Método de coste o reemplazamiento	218
Resultado y elección de método	219
Francia	219
Fincas urbanas	220
Fincas rústicas	221
Italia	222
Valor en venta	222
Estados Unidos de América	223
Holanda	223
Dinamarca	224

**CAPITULO 6.- EL INSTRUMENTO NOTARIAL COMO MEDIO PARA
DELIMITACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES
INMOBILIARIAS**

	225
Sumario	225
Introducción Capitular	225
6. 1.- Valor catastral	227
Impuesto predial	227
Base Renta en el valor catastral	229
Renta	230
6. 2.- Valor de operación o precio	231
6. 3.- Valor de avalúo o comercial o de mercado	232
6. 4.- Diferencia entre los distintos valores fiscales que sirven de base	232
6. 5.- El Instrumento notarial como medio para la fijación de la base en la transmisión de inmuebles	233
A) Sujeto pasivo de la relación tributaria	233
B) Objeto	234
C) Base imponible	238
6. 6.- PROPUESTA	243
Conclusiones	255
Bibliografía	259
Anexos "A" y "B"	

INTRODUCCIÓN

La valoración de bienes a efectos tributarios constituye un elemento fundamental en la configuración de un sistema tributario. A través de ella se conecta íntima y directamente con el entramado de principios normativos y constitucionales que son exponentes de la justicia tributaria en un Estado de Derecho.

La justicia tributaria puede ser entendida como la exigencia de igualdad en la tributación, principio éste que en el marco tributario encuentra su expresión en el principio de capacidad económica. Una valoración justa debe asignar a cada bien el rango de valor que le corresponde en la jerarquía de valores de todos los bienes. No puede alcanzarse una tributación que grave igual a los iguales y desigual a los desiguales, sin un procedimiento de valoración que dé a cada bien un valor en relación a los otros bienes.

Otro aspecto a considerar es la seguridad jurídica la cual exige que las normas sean claras y sencillas, de modo que permitan conocer con cálculos simples y previos la carga fiscal que deben soportar los bienes y el coste de mantenimiento que tienen dichos bienes. Esta exigencia debe ser cumplida por la regulación del procedimiento de valoración fiscal.

La presente investigación tiene como hipótesis: Frecuentemente, la confusión entre los diferentes valores fiscales de los bienes inmuebles, afectan en la certidumbre jurídica del contribuyente.

Un ámbito de la vida jurídica, en donde la valoración juega un papel primordial es el notarial, ya que el notario al ser el responsable del cálculo y entero de los impuestos causados en la transmisión de inmuebles, también debe tomar en consideración los diferentes valores que se asignan a los bienes inmuebles en los diversos impuestos que se causan desde los federales como el impuesto sobre la renta hasta los impuestos locales como pueden ser el impuesto predial o el impuesto sobre adquisición de inmuebles, por lo que el responsable de enterar estos impuestos, debe indiscutiblemente saber que valor se va aplicar al cálculo de la contribución, para su debido entero a las autoridades fiscales

correspondientes.

Desde luego no es el único campo, sin embargo hemos elegido éste, para darle concreción a este trabajo recepcional.

En efecto, en los tributos que gravan la transmisión o el tráfico de bienes parece lógico pensar que el valor efectivo de la transacción se ha de erigir en la idea central, es decir, en el criterio de valoración esencial de los bienes y derechos que son objeto de transmisión. Y puede racionalmente entenderse que tal valor puede servir de algún modo para medir la capacidad económica de los sujetos que intervienen en la transacción, pero al momento de que el legislador, que al elegir un criterio de valoración equivocado desnaturaliza el gravamen y contraría los principios constitucionales sobre todo en el reparto según la capacidad económica del sujeto, deja en la incertidumbre jurídica al causante del impuesto.

Por lo tanto, una vez elegidos y aplicados los criterios de valoración a los diferentes tributos según el objeto de cada uno de ellos, la definición del valor y el procedimiento para determinarlo en ambos casos deben ser, objeto de una regulación unitaria que preste coherencia al sistema.

La valoración siendo en origen un tema económico, una vez captado por la ley, pasa a ser un aspecto jurídico, y en el ámbito tributario forma parte del elemento cuantificante de la obligación tributaria.

El elemento cuantificante se compone de dos partes, la base imponible y la tasa, la primera es la que de modo más evidente fija la capacidad contributiva de cada individuo.

Pues bien, sólo en muy pocos casos la base viene determinada por una magnitud distinta al valor en dinero. En la generalidad de los tributos y en la generalidad de los sistemas tributarios la base imponible viene fijada por las distintas valoraciones que se dan a la diversidad de los bienes gravados.

Por lo que, sólo la coherencia de las valoraciones aplicadas a los diferentes bienes gravados en los distintos tributos pueden establecer la coherencia respectiva al sistema: puede hacer ver que el reparto de la carga tributaria entre sus ciudadanos responde en todo el sistema a una idea coherente de justicia, así como a los principios de igualdad y proporcionalidad.

Esta tesis se estructura de la siguiente manera: en el capítulo primero se estudian los principios constitucionales tributarios como el de legalidad en materia fiscal, proporcionalidad, igualdad, equidad, irretroactividad y capacidad contributiva porque se tiene una panorámica de la certeza que se debe brindar en materia fiscal, para empezar a mostrar

la certeza jurídica del contribuyente en su relación con las contribuciones que puede causar en su actuar.

En el capítulo segundo se aborda el tema de la determinación, porque es el tema en que se desglosa los diversos métodos para materializar la obligación tributaria, una vez realizada la hipótesis del hecho imponible, para proceder a su cálculo y posteriormente a su entero.

En el capítulo tercero se refiere a la valuación de inmuebles, porque es parte fundamental de la relación tan estrecha que se da en materia de valoración, al tener una gran variedad de múltiples factores, principios y medios que influyen en la valoración de bienes inmuebles para tomar en consideración esta gran variedad a efectos legales.

En el capítulo cuarto se describe la actuación notarial como auxiliar de la autoridad administrativa fiscal, para el cálculo y entero de los impuestos causados en la transmisión de inmuebles.

En el capítulo quinto se relaciona la valoración fiscal de los bienes inmuebles, para analizar los sistemas empleados a efectos fiscales que sirven de base para los impuestos.

En el capítulo sexto se desglosa el instrumento notarial como medio para delimitación de los elementos de las contribuciones inmobiliarias para materializar al sujeto, objeto, base y tasa de los impuestos en la transmisión de inmuebles.

Los métodos empleados en esta investigación son los siguientes: el método deductivo como es partir de la legislación federal en el caso del Código Fiscal de la Federación al impuesto sobre adquisición de inmuebles del Distrito Federal que es un impuesto local, el inductivo este método se emplea al tratarse los diversos casos en particular que se presentan en la asesoría que brinda una notaría a los contribuyentes que desean transmitir un bien inmueble y se desprende que de esos casos individuales se tiene o se abstrae a lo que muestran en común, que es la incertidumbre que se da en cuanto a el cálculo y pago de los impuestos en la transmisión de inmuebles y de ello se propone que el valor comercial sea la base de los impuestos en una transmisión, el exegético al dar una interpretación al cuerpo legislativo en materia de impuestos en transmisión de inmuebles y que por ley esta obligado el notario a calcular y enterar al fisco local o federal según se trate del impuesto el pago o bien la exención respectivo, y comparativo que muestra grosso modo la viabilidad de que en otras legislaciones fiscales se homologa al valor catastral con el valor comercial para que sea la base de los impuestos en la transmisión de inmuebles.

CAPITULO 1.- SOBRE LA CERTEZA JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE

Introducción Capitular. 1. 1.- Principio de Legalidad, a) Reserva de Ley Absoluta y Relativa, 1. 2.- Principio de Legalidad en Materia Fiscal, a) Materialización del Principio de Legalidad. 1. 3.- Principio de Proporcionalidad. 1. 4.- Principio de Igualdad. 1. 5.- Principio de Equidad. 1. 6.- Principio de Irretroactividad. 1. 7.- Principio de Capacidad Contributiva.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

“En el lenguaje jurídico, los principios de derecho son una ideología directiva que sirve de base o fundamento a las leyes.

Ya desde los tiempos más antiguos, los jurisconsultos notaron la falta de normas que regulasen todos los casos de la vida práctica, ello por cuanto que ni la ley, ni la costumbre, bastaban para atender los supuestos de la realidad.

En razón de lo anterior, se implementaron en la praxis legal ciertos principios generales (normas no escritas), con un valor de justicia tal, que a la postre, serían considerados fundamento y base del derecho positivo.

Los principios generales del derecho se constituyen como una fuente inagotable del ordenamiento jurídico, de ahí su importancia y trascendencia en torno a la labor del juzgador.”¹

“Para distinguir un principio es necesario hacer referencia a la función que éste pueda desarrollar en el ámbito del sistema, de una materia, de un instituto o de una particular aplicación. Los principios pueden ser expresos o inexpressos, y en combinación, explícitos o implícitos. Un principio expreso es fruto de una actividad interpretativa de las disposiciones efectivamente formuladas y emanadas por la autoridad legislativa. Un principio inexpresso es un fruto de integración del derecho a través de una actividad creativa de normas. Un

¹ ESQUERRA GUTIÉRREZ, Sergio Omar, *20 Temas de controversia en materia fiscal*, México, Ed., Taxxx, 2004, pp. 171-172.

principio es implícito si se puede deducir de una pluralidad de disposiciones o, en determinados casos, de una disposición.

Esta sintética introducción a la materia nos muestra que, tal vez, es difícil diferenciar un principio de una simple norma, por eso se tiene que determinar la función del principio que siempre es: a) la interpretación de una disposición legislativa; b) la interpretación de una situación porque se encuentra privada de disposición legislativa y como tal nos encontramos con una laguna del derecho; c) la interpretación y determinación de la norma aplicable en una situación de pluralidad de normas incompatibles (los casos de antinomias del derecho)”²

“Principios son aquellos que se proponen verdaderamente representar tal categoría conceptual, es decir, cuando sustentan o fundamentan el orden esencial de un sistema de derecho y no así cuando dependen, se modifican o varían como consecuencia de la simple reforma de las leyes, incluyendo la propiamente constitucional.

Sólo pueden ser principios de verdad cuando provengan de la norma constitucional y permeen a todas las demás áreas o ramas del orden jurídico. Significan los valores **fundamentales que sustentan el derecho y que la dan sentido y proyección.”**³

“En el ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia, deben seguir determinados lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad, por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio.

Es por ello que del análisis de las disposiciones constitucionales, los estudiosos del derecho han derivado una serie de reglas básicas, las cuales deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones. Estas reglas básicas, por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como **principios constitucionales de la tributación.”**⁴

² ADINOLFI Giulio, **“Autodeterminación Informativa, Consideraciones Acerca de un Principio General y un Derecho Fundamental”**, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Número 17, Instituto de Investigaciones Jurídicas- UNAM, México, julio-diciembre de 2007, p. 4.

³ DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, Editorial PAC S. A. de C. V., México, 2000, pp. 213 y 214.

⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, *Principios de derecho tributario*, 3ª ed., Ed., Limusa, México, 1990, pp. 70 y 71.

CAPITULO 1.- SOBRE LA CERTEZA JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE

Ahora bien durante el desarrollo del presente trabajo cabe mencionar que debido a la gran bibliografía que puede ser consultada para la información de los principios constitucionales que rigen la relación del contribuyente-autoridad fiscal es inmensa, sólo mencionaremos los que se relacionan directamente con la investigación del presente.

1. 1.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Sobre éste, Gabino Fraga dice: El principio de que ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior tiene en todos los Estados modernos un carácter casi absoluto.⁵

“El Principio de legalidad, considerado uno de los logros más importantes del Estado de Derecho, comprende en sí dos figuras jurídicas: el principio de legalidad administrativa, o también llamado preeminencia de la Ley y la reserva de Ley. Distinción que tiene su origen en el hecho de que cada uno de estos institutos surte efectos en diferentes campos del Derecho. Cuando nos referimos al primero de los principios debemos situarnos en la esfera aplicativa de éste, mientras que aludir al segundo, implica centrar nuestra atención en su **esfera normativa”⁶**

El Principio de legalidad administrativa, supone el Respeto absoluto en la producción de las normas administrativas al orden escalonado exigido por la jerarquía de las fuentes, y finalmente, la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las

⁵ *Derecho Administrativo*, 31ª ed, Editorial Porrúa, México, 1992, p.81.

⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1978, en seis estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial EDERSA, Madrid, 1980, p. 62.

disposiciones de carácter general previamente dictadas por esa misma autoridad, o incluso, por autoridad de grado inferior siempre que actúe en el ámbito de su **competencia**".⁷

Cabe mencionar que al respecto existen dos corrientes, que tratan el principio de **legalidad administrativa**: "**La llamada vinculación negativa ó negative Bindung**, que como su nombre lo indica, no acepta que la Administración tenga que reducir su labor a lo que le ordena la Ley, sino que aquélla es libre de hacer todo y cuanto quiera, siempre y cuando no contradiga lo ordenado por la Ley, esto es, deberá actuar dentro de los límites señalados por ésta. En cambio la segunda de las posiciones, positive Bindung o vinculación positiva, sostiene que la Administración debe, realizar únicamente, aquello para lo que esté **expresamente facultada por la Ley**"⁸

Siendo entonces, que dentro de las corrientes, antes señaladas, nuestro sistema constitucional se apega a la vinculación positiva, tal y como se desprende del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en lo conducente dice:

"... y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho...", lo que doctrinalmente conocemos como garantía de legalidad, lo cual nos parece lógico, ya que como se estudiará a lo largo del presente trabajo, ya se tiene al contribuyente en gran incertidumbre en cuanto a la actuación de la autoridad administrativa en cualquiera de sus tres niveles de organización política, ¿Qué resultaría si nos encontráramos con que la administración puede actuar libremente como lo expone la vinculación negativa?

"Y si la legalidad sólo fuese, en el más rústico de los sentidos, el mero apego de los actos a la letra de las normas, también encontraríamos que tal apego puede manipularse, distorsionarse, erosionarse, alterarse, etcétera, de tal forma y a tal grado, que se termina por reincidir en la inobservancia, disimulada, elástica, retorcida y mendaz, con la que se han manipulado los actos de gobierno desde que el mundo es mundo. Nadie ignora que, hasta en los medios penales, es lo económico lo que permite pagar fianzas, abogados o sobornos para privilegiarse respecto del que no puede hacerlo y manipular así el resultado final de las sentencias. En consecuencia, no cabe decir que la legalidad sea un ideal de la seguridad jurídica para todos, una certeza aplicativa universalizable, o un apego a la letra inalterable.

⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. I, 11 ed., Editorial Tecnos, Madrid, 1989, p 175.

⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio citado por GARCÍA DE ENTERRÍA E., Y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*, 10ª ed., 2000, Ed. Civitas, Madrid, reimpresión 2001, p. 439.

Antes bien, la práctica cotidiana nos evidencia, a diario, que sucede precisamente lo opuesto.

Una segunda aproximación al concepto de legalidad podría sustentarse en la mera calidad del acto, bien que proceda del gobernante o del gobernado. Y en esa línea de ideas, admitiríamos que son legales todos aquellos que simplemente se apeguen al contenido de la ley, de tal forma que ello les haga merecer dicho calificativo, sin necesidad de entrar en disquisiciones de cualquier otra clase sobre justicia, su verdad o sobre la realidad en la que se sustenten o el sentido de bien o mal que produzcan, es decir, al margen de cualquier clase de calificaciones de orden ético.

Una tercera aproximación es la que se desprende de la simple conceptualización jerárquica de las leyes entre sí. Suele hablarse del principio de legalidad cuando las normas inferiores se ajustan o conforman a lo previsto por las superiores, pero entendiendo que, al llegar a la aplicación de las leyes al gobernado, debe estarse pendiente de que no se vulnere esa jerarquía y, por ende, que los actos de autoridad se ajusten de abajo hacia arriba, es decir, desde la ley que les aplica hasta la perceptiva constitucional que permite justificar el criterio aplicativo como tal. Se trata, pues, tanto de una regularidad, en el sentido de consecutividad o escalonamiento de las normas entre sí, como una relacionalidad, en el sentido de congruencia o continuidad entre todas ellas y el acto concreto de autoridad por el que se aplican. Obviamente, en este sentido, el concepto de seguridad jurídica empieza a asomarse como trasfondo de la acción misma, pero sin que pueda concluirse que se trate del principio de seguridad jurídica y no del de legalidad en sentido estricto toda vez que prevalece el propósito de la congruencia o la consistencia sobre, el de la mera certeza o certidumbre.

Una cuarta y última aproximación, es la que se apoya más en la fundamentación y motivación del acto de autoridad, para efectos de calificar su legalidad o ilegalidad, que en el propio concepto de legalidad mismo. Y es que, en esta tesitura, se pone el acento sobre la preexistencia de la norma legal, o del tribunal que tuviere que juzgar los hechos a los que se aplicó, o el de legitimidad misma del órgano que realizó tales hechos, es decir, que se atiende más al fundamento legal en el que se apoyó la acción, e incluso a los motivos que la originaron, que a la propia preceptiva que los generó. Sin embargo, tampoco se trata de una preeminencia o preexistencia del principio de fundamentación y motivación sobre el de legalidad, sino, nuevamente, de una mera confusión conceptual por razón de que colinda

con el tema.

La legalidad es una condición de gobernabilidad, y que la auténtica gobernabilidad sólo puede sustentarse en la legalidad, no en la arbitrariedad.

El artículo 13 Constitucional alude a la prohibición de juzgar mediante leyes privativas. El artículo 14, en su segundo párrafo, se refiere a la preexistencia de la ley con respecto al hecho que conduzca a juicio. El artículo 16, en su antepenúltimo párrafo, obliga a sujetar la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a las leyes de la materia. Y el artículo 31, en su fracción IV, obliga a que las leyes contributivas se adapten a una manera proporcional y equitativa en la disposición del tributo.

Dichos preceptos, en suma, corroboran el principio de legalidad desde sus cuatro ángulos: la generalidad, la preexistencia, la sujeción a la letra y la naturaleza de la preceptiva a observar.”⁹

a) RESERVA DE LEY ABSOLUTA Y RELATIVA

“La doctrina ha distinguido entre reserva de ley absoluta y relativa. Distinción que hace referencia a la esfera de acción sobre la materia que se le asigna al legislador a través de la reserva, esto es, se refiere a la mayor o menor vinculación de la reserva de ley respecto a la actividad normativa secundaria del Ejecutivo. De lo que se deduce que se refiere a la posibilidad de legislar sobre la materia reservada mediante fuentes de Derecho diferentes a ley o disposiciones con rango legal.

La reserva de Ley, denominada reserva de norma primaria, es aquella donde la materia reservada puede ser disciplinada solamente por normas primarias, no siendo posible, y además sería ilegal, su regulación a través de normas secundarias-**reglamentos**”¹⁰

“...entre las reservas de ley absoluta y relativa, es que se concluye en la vieja distinción entre las disposiciones propiamente legales y las reglamentarias con el fin de convalidar el auxilio de estas últimas (reglamentos), para sustentar las primeras sin contravenirlas. - En consecuencia, se atiende a una prevención puramente aplicativa de las leyes y de sus dispositivos auxiliares o complementarios.

...preferencia de ley, a lo que se atiende es a la priorización de ella por sobre cualquier

⁹ DIEP DIEP, Daniel, Op. Cit. pp. 221-226.

¹⁰ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, (coord.) et al., *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005, p. 17.

otro concepto, pero convirtiendo el principio de legalidad en una especie de principio subordinado al de seguridad jurídica, toda vez que en aquél sólo se trata de una mera preferencia, lo que presupone la existencia de otros valores de mayor alcance, de tal forma que termina tomando a la seguridad jurídica por superprincipio que abarca todos los demás".¹¹

"Es importante tener presente que cuando estudiamos el carácter absoluto o relativo de la reserva de Ley nos referimos al campo que deberá ser cubierto de la materia tributaria en su conjunto, integrado por todos y cada uno de los elementos que componen la relación tributaria, mientras otros autores al diferenciar la reserva de Ley en absoluta y relativa, aluden a la posible intromisión de una norma distinta a las de rango de Ley en la regulación de la materia reservada. Es decir, que para este grupo de juristas la reserva de Ley absoluta implica que cierto sector de la materia tributaria sea disciplinado únicamente por normas de rango de Ley. En cambio, para nosotros la reserva absoluta en materia tributaria es aquélla que regulará completamente, mediante Ley formal o disposiciones con rango de Ley, dicho ámbito.

En resumen, si la reserva de Ley es absoluta se deberá regular todos y cada uno de los aspectos de la materia reservada a través de Ley o en su caso de normas con valor y rango de Ley, puesto que no se le permite a alguna otra fuente de Derecho su intromisión para disciplinar parcial ni totalmente dicha materia. Como podemos instituir, es muy difícil encontrar en algún ordenamiento jurídico una reserva absoluta de Ley, y el Derecho mexicano no es la excepción.

La reserva relativa de Ley en materia tributaria es la que se utiliza con mayor frecuencia en las constituciones modernas, es aquélla en la que se exige la presencia de una Ley o disposición con rango legal solamente para determinar los elementos fundamentales de la contribución establecida, siendo por consiguiente indispensable conocer cuáles son esos elementos y mediante que clase de normas se llevará a cabo dicha labor, dejándose al Ejecutivo el desarrollo o la complementación de los elementos no sujetos a la **mencionada reserva de Ley.**"¹²

¹¹ DIEP DIEP, Daniel, op. cit. pp. 221-238.

¹² GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio citado por ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, (coord.) Op. Cit. p.18.

1. 2.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL

“La Constitución de 1857 estableció la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes (art 31 fracción II); el Poder Legislativo se denominará Congreso de la Unión (art. 50) y aprobará el presupuesto de los gastos e impondrá las contribuciones necesarias para cubrirlo (art.72 fracción VII). El Poder Ejecutivo se depositará en el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos (art.75), y tendrá la facultad de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

De lo expuesto se desprende que la facultad de imponer contribuciones corresponde al Poder Legislativo, y al Ejecutivo le toca aplicar la ley y expedir decretos o reglamentos para **su exacta observancia.”**¹³

En la constitución de 1917 finalmente se refleja el principio de legalidad en el artículo 31 fracción IV, que a la letra dice:

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.

La tesis asumida por nuestro Código Fiscal de la Federación con respecto al principio de legalidad es: resumible en sus tres matices específicos: no se debe recaudar lo que se pueda, sino lo que se deba; no se deben interpretar las normas como convenga, sino como proceda; y no se deben sancionar únicamente el incumplimiento del contribuyente, sino también el de la autoridad.

Por lo que respecta al ámbito temporal de la vigencia de la ley tributaria, como bien se señala en el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación y lo menciona Uresti Robledo: **...de acuerdo a la ley ordinaria se causan conforme a la ley vigente en el momento en que**

¹³ URESTI ROBLEDOS, Horacio, *Los Impuestos en México. Régimen Jurídico*. Editores Taxxx, México, 2002, pp. 113-114.

suceden los hechos o situaciones jurídicas.¹⁴

Para sustentar la premisa de la legalidad en el orden contributivo, es el de asumir el objetivo, naturaleza y fin del impuesto.

La noción de legalidad en el ámbito contributivo, descansa en ciertas premisas esenciales: la necesidad económica del Estado, entendida con todo realismo a título de gasto público, que sólo puede resolverse impositivamente, es decir, instituyendo el deber contributivo desde el propio ámbito legal por razón del fin social del carácter convivencial e inevitable al que debe llamar todo Estado como tal, pero sin que ello constituya una pena, sino un deber del ciudadano y sin que la medida que se ocupe de tal deber permita excesos en la capacidad interventiva o en la potestad impositiva, por lo que debe cuidarse, tanto para su establecimiento como para su observancia, la subordinación de las entidades gubernativas a las prioridades jurídicas y la medida misma de la magnitud o impacto del tributo a las capacidades económicas en general de los tributantes, de tal forma que, por lo demás debiera ser objeto de la exclusiva potestad creadora de un poder distinto al que actúa o ejecuta en nombre de la ley que lo fija, pues la noción esencial de este principio es la de asegurar la libertad dentro del orden por sobre la arbitrariedad dentro del absolutismo o peor aún, dentro de la anarquía.

La norma tributaria no tiene el carácter de odioso y restrictivo con que se concebía antes, ya que en la actualidad el deber de contribuir al gasto público se entiende como la necesidad de que el individuo contribuya con el Estado, para que éste pueda realizar actividades de interés público. No obstante, somos conscientes que el deber de contribuir recae sobre el patrimonio del individuo, y que por lo mismo el principio de reserva de Ley en materia tributaria debe asegurar que las cargas impuestas al ciudadano no menoscaben ni la libertad individual, ni la patrimonial, con lo cual tenemos que dicho instituto debe coadyuvar a garantizar la seguridad jurídica del particular, certeza e interdicción de arbitrariedad, frente al sistema tributario, así como también el legislador tome en cuenta la igualdad y capacidad contributiva en el momento de configurar y aplicar el sistema tributario y cada tributo en particular.

¹⁴ *Ibidem*, p. 217.

Pérez de Ayala Pelayo, **añade que, "en la actualidad el tributo ya no es una limitación de la propiedad, sino al revés, que la propiedad es un límite del tributo, en cuanto éste no puede tener alcance confiscatorio."** ¹⁵

En semejante términos se expresa F. A. Orrantía Arellano, **"cuando manifiesta que este principio (de legalidad tributaria) subordina el poder impositivo o fiscal de la Federación y de los estados a la aprobación del Poder Legislativo y en última instancia, a la aprobación del pueblo obligado a pagar las contribuciones... El poder legislativo examinará la naturaleza del gravamen que se desea imponer a los ciudadanos... lo aprobará cuidando que la tasa sea proporcional a las condiciones socioeconómicas de la región, al estado de la economía nacional y a la capacidad de pago de los contribuyentes."** ¹⁶

"¿Qué implica que las contribuciones deban ser establecidas por Ley? Como bien señala Eusebio González García, puede interpretarse de tres formas: 1) la Ley crea tributos vacíos de contenido, dejando a las normas secundarias todo el trabajo, 2) la Ley regula todos los aspectos, formales y materiales de la relación tributaria; y 3) se regula mediante **Ley todos y solo los elementos fundamentales de la relación tributaria."** ¹⁷

"...en el Derecho mexicano existe una reserva relativa de Ley en materia tributaria, no siendo obligatorio que las contribuciones sean establecidas y reguladas en su totalidad por la Ley, sino simplemente ésta cree y regule sus elementos esenciales, pudiéndose disciplinar los demás aspectos mediante normas secundarias.

...reserva absoluta y relativa de Ley, cuando se expone que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad en una ley formal, sino que es suficiente solo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria. ...se deduce que el ámbito del principio de reserva de Ley establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución mexicana está conformado única y exclusivamente por los

¹⁵ PÉREZ DE AYALA, Pelayo, *Temas de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, España, 1988, p.52.

¹⁶ *Las Facultades del Congreso Federal en materia fiscal, Los impuestos, el presupuesto, la ley de ingresos, la cuenta pública, los empréstitos. Estudio Constitucional*, México, Editorial Porrúa, 1998, p. 27.

¹⁷ *Derecho Tributario I*, Editorial Universitaria Salamanca, 1997, p. 65.

elementos esenciales de las contribuciones: hecho imponible, sujetos: activo y pasivo, base imponible, tasa o tarifa, exenciones (entendidas en sentido genérico, esto es, que comprenden todas las figuras que de una u otra forma minoran la deuda tributaria y que son utilizadas por el legislador ordinario para estructurar las contribuciones: exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones, tasas 0 o reducidas) y época de pago: lo que no debe ser interpretado en el sentido de que los demás elementos del campo tributario deban ser creados por normas de inferior rango sino que en relación con los primeros su establecimiento es forzosamente mediante Ley, no existiendo posibilidad alguna de que sean regulados por normas distintas a ésta.

La seguridad jurídica es uno de los grandes logros conseguidos a partir de la declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y se encuentra estrechamente relacionado con el principio de legalidad en su doble vertiente, de legalidad administrativa y de reserva de ley. Gracias al papel fundamental que cumple la Ley, expresión de la voluntad general, el principio de seguridad jurídica consigue su propósito: dar certeza a los ciudadanos (aspecto positivo) y evitar a toda costa la arbitrariedad de las autoridades **(aspecto negativo).**"¹⁸

En ese sentido se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación al afirmar que **"de acuerdo con el principio de legalidad en materia tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los elementos del tributo deben estar previstos en la Ley para que el contribuyente tenga certeza y seguridad jurídica en cuanto a su pago"**¹⁹

"De acuerdo a la doctrina elemental, certeza jurídica es sinónimo de estabilidad en el ordenamiento jurídico, aspecto formal, mientras que los italianos lo consideran el fundamento del principio de legalidad, aspecto material."²⁰

Eusebio González García, asegura que la certeza se puede lograr cumpliendo tres aspectos:

¹⁸ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.) et alt, op. cit. p.23

¹⁹ Vid. Su tesis de rubro aguas nacionales. El artículo 27, fracción II, de la ley federal de derechos no viola el principio de legalidad tributaria al remitir a una ley local, para la determinación de la cuota por su uso o aprovechamiento, *Seminario Judicial de la Federación*, México, Séptima Época.

²⁰ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.) et alt. Ibidem, p.26.

1) Ordenamiento jurídico establece: que quiere decir que las normas encargadas de regular la relación jurídica tributaria no deben ser reformadas constantemente, de esta forma el contribuyente tiene mayores posibilidades de conocer sus obligaciones tributarias. Lo cual no siempre es posible, ya que al regular situaciones de eminente carácter económico, que constantemente cambian, se tiene que adecuar a éstas;

2) Suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de fuentes: esto quiere decir que el legislador ordinario cumpla con su función y desarrolle mediante ley los aspectos de las contribuciones que le corresponden y que a su vez el Ejecutivo los reglamente adecuadamente, evitándose de esta manera la intromisión de éste en el ámbito de aquél y las leyes no se apliquen por no estar suficientemente desarrolladas; y 3) La certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del particular, en caso de incumplirse lo dispuesto en las normas jurídicas: la cual se logra, asegurando que el contribuyente conozca los recursos legales que puede hacer valer en su defensa cuando considere que la autoridad quebrante alguna disposición jurídica en su perjuicio. ²¹

“La seguridad jurídica en su aspecto negativo se traduce en la interdicción de la arbitrariedad, esto es, evitar que las autoridades realicen conductas contrarias a derecho tanto en la creación de esta como en su aplicación, pero ¿Cómo lograrlo? Es precisamente la Ley en conjunción con ciertos principios y máximas del Derecho el medio idóneo para su alcance. En materia tributaria al estipular la Constitución la reserva de Ley, los elementos esenciales de las contribuciones deben ser establecidos y regulados por Ley, en franca relación con la tipificación de las contribuciones, esto es, que estas deben estar perfectamente definidas en normas jurídicas, logra que los derechos y obligaciones tributarios de los particulares surgirán solamente cuando se realicen las conductas tipificadas; evitando que sea la Administración la que decida discrecionalmente sobre los aspectos que deben ser establecidos por Ley, desde la creación de un hecho imponible hasta la modificación de una tasa o tipo de gravamen mediante normas administrativas. **...los principios de legalidad, en sus dos aspectos: normativo y aplicativo, y el de seguridad jurídica** en materia tributaria se encuentran estrechamente relacionados, por lo que en múltiples ocasiones la trasgresión de uno conlleva la violación del otro, asimismo el

²¹ Vid. “El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria, en Principios Constitucionales Tributarios”, *Universidad de Salamanca*, Madrid, España, 1993, p.33 y ss.

cumplimiento de uno depende del respeto del otro.” ²²

El principio de legalidad es que éste, a pesar de ser considerado como un verdadero derecho garantizado por el Estado, no precisamente se refiere a la garantía de legalidad consagrada en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

El principio de legalidad establece que solamente las leyes serán fuente de obligaciones en materia tributaria y por ningún motivo el Estado podrá imponer contribuciones que no encuentren un fundamento **debido en Ley, “entendiendo a ésta como un acto de manifestación de la voluntad de la mayoría”** ²³ acto que deberá contener las características propias de la misma: impersonal, abstracta, general y emanada del Poder Legislativo. El principio de legalidad obliga al Estado a plasmar en Ley todas aquellas contribuciones a cargo de los contribuyentes, y su reconocimiento también reconoce la idea de justicia en el plano tributario.

a) MATERIALIZACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principal ordenamiento normativo en materia fiscal lo representa la Ley de Ingresos de la Federación, por ser el documento por virtud del cual el Estado obtiene la autorización para realizar el cobro de aquellas contribuciones previstas necesarias para cubrir el gasto público; y de la aprobación de esta Ley dependerá el nacimiento de las contribuciones que se pretendan cobrar durante todo un ejercicio fiscal, por lo que anualmente será necesario la expedición de una Ley de Ingresos que encabece la garantía de legalidad en materia tributaria.

El principio de legalidad contiene dos excepciones: la primera la constituye el caso de la suspensión temporal de las garantías individuales, contenida en el artículo 29 constitucional en cuyo supuesto se da el caso de que una contribución pueda ser creada por el Ejecutivo Federal durante un estado de emergencia, al final del cual debe regir nuevamente el principio de legalidad.

La segunda excepción se encuentra contenida en el artículo 131 constitucional, el cual establece en su segundo párrafo lo siguiente:

²² ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.) et al., op. cit. p.26.

²³ VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, 11ª ed., México, Editorial Porrúa, 1994, p.167.

ARTÍCULO 131...

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

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

...el principio de legalidad en materia tributaria se traduce en un nullum tributum sine lege, evitando la arbitrariedad por parte del sujeto activo al momento de exigir el cumplimiento de la obligación contributiva, señalando previamente en una ley los elementos de toda contribución.

De este modo se logra entender que este principio alcanza los elementos que establecerán quienes, por qué causas y en que casos, se adecuan o vinculan a un determinado hecho imponible, y luego poder precisar sobre que valor y con qué cantidad o porcentaje se tendrá que contribuir en un período de tiempo claramente señalado por la norma.²⁴

²⁴ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios Tributarios Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuesto en Forma Didáctica*, México, Ed., IMGRAF, 2002. pp. 69-74.

“El principio de legalidad en las contribuciones va orientado hacia las siguientes cuestiones: que todas las contribuciones deben hallarse establecidas previamente en una ley; que las autoridades fiscales no pueden realizar ningún acto de naturaleza tributaria, sin que se encuentren facultadas expresamente en una ley previamente creada y aplicable a los casos que en la misma se señalen; y por otra parte, que los causantes solamente deberán cumplir las obligaciones establecidas en las leyes fiscales, siempre y cuando realicen el hecho generador de la obligación.

Las garantías de audiencia y legalidad significan:

- Que los actos realizados por el Fisco deberán ser emitidos por escrito.
- Por la autoridad hacendaría legalmente facultada para expedirlo.
- Fundamentando en una norma legal.
- Motivándolo con las razones particulares que adecuen el hecho objeto del acto a la ley.
- Pero además, si ese acto vulnera la esfera jurídica del contribuyente, este podrá ser oído por la autoridad respectiva a través de los procedimientos que las mismas leyes establezcan.”²⁵

En resumen los impuestos deben estar establecidos en un acto formal y materialmente legislativo, los elementos esenciales del impuesto deben estar contenidos en Ley, una ley que no contenga un elemento esencial del impuesto será inconstitucional, incluso en el caso de que otorgue facultades a la autoridad administrativa para definirlo.

Un acuerdo o un acto administrativo, aún de carácter general, será inconstitucional si modifica alguno de los elementos esenciales del impuesto, incluso cuando la misma ley lo autorice.

1. 3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

“A grandes rasgos, el principio de proporcionalidad impone pautas de decisión a los órganos estatales que enfrentan la colisión de principios y/o bienes jurídicos con el objeto de armonizar su satisfacción. Ellas se refieren al examen de elementos objetivos y buscan eliminar en lo posible la arbitrariedad subjetiva en la resolución correspondiente (sea

²⁵ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, *Derechos de los Contribuyentes*, México, INP-UNAM, 2000. pp. 21-23.

judicial, legislativa o administrativa) y procuran hacerla racional. El principio de proporcionalidad lato sensu es complejo y se integra por tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad stricto sensu, como sostienen la doctrina y la jurisprudencia **alemanas que protagónicamente lo han desarrollado.”**²⁶

Griziotti decía; que las manifestaciones de la capacidad contributiva consisten en la riqueza que se gana o que se gasta, y en los beneficios que derivan de una obra de interés público y que para medir la capacidad contributiva personal se debe aplicar el impuesto progresivo. Respecto a los impuestos indirectos, este autor señalaba que eran más justos porque todos los pagan; Griziotti se refería a los impuestos y a las ventas que gravaban a todos por igual incluyendo a la iglesia, que gozaba de ciertos privilegios respecto a los impuestos directos.

Vanoni dice que: Los principios fundamentales que inspiran los sistemas tributarios vigentes son: el principio de capacidad contributiva y el principio del beneficio.

Santo Tomás de Aquino consideró al impuesto como detracción operada en virtud del poder soberano para la consecución del bien común y que un impuesto no destinado a fines de estricta utilidad pública, es injusto y no obliga.²⁷

“Algunos autores sostienen que la proporcionalidad se cumple o debe cumplirse en los impuestos directos, y que en los indirectos o al consumo no es posible porque se desconoce prácticamente la capacidad del consumidor, como sería el caso de un impuesto a la tasa del 10% sobre el valor del kilo de tortillas, supuesto en el que el rico y el pobre adquieren el producto al mismo precio y con la misma tasa impositiva. A mi juicio, el criterio no es del todo cierto, pues el requisito de proporcionalidad no debe depender de circunstancias como la señalada, pues de aceptarlo llegaríamos a la conclusión de que el Estado puede establecer impuestos al consumo con cualquier tasa sin necesidad de cumplir con la garantía constitucional. El requisito no depende de situaciones en particular, y la proporcionalidad se daría en función del monto de la tasa establecida; por ejemplo, si se aprobara un impuesto a las compras donde la tasa fuera del 100% o 150% del valor de lo adquirido, podríamos considerar que se trata de un gravamen ruinoso y exorbitante, aun

²⁶ SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 1.

²⁷ GRIZIOTTI BENVENUTO Y VANONI EZIO, citados por URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los impuestos en México. Régimen Jurídico*, Ed., Taxxx, México, 2002, p. 129.

cuando no sea posible determinar la capacidad contributiva y condición del comprador, porque en este caso lo exagerado deriva de situaciones generales y del monto de la tasa, que puede afectar al consumidor y entorpecer o desalentar la producción, la distribución y el consumo; incluso, el gravamen podría ser ruinoso para la actividad productiva.

Entonces, la proporcionalidad se cumple cuando se atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo, y cuando la tasa no sea ruinoso y exorbitante; dicho de otra manera, una ley impositiva será inconstitucional, si no atiende la capacidad económica del sujeto y cuando la tasa es exagerada. Por ende, son dos los elementos que debe considerar el legislador.

Por lo tanto, la garantía de proporcionalidad es una limitación al poder de imposición no sólo en impuestos directos sino aun en los indirectos, además de que el artículo rector, el 31 fracción IV constitucional no distingue tipos de impuestos.

En conclusión, considero que las tasas fijas y las tarifas progresivas no son en sí constitucionales o no; la Suprema Corte Justicia de la Nación ha resuelto que ambos pueden ser constitucionales en impuestos directos como indirectos, pero queda pendiente definir si a la luz de la garantía de proporcionalidad sus montos son o no ruinosos y exorbitantes. A mi juicio en los impuestos directos deben aplicarse tarifas progresivas. En impuestos indirectos son más adecuadas las cuotas en porcentajes fijos, las que podrán ser declaradas constitucionales o inconstitucionales según su monto, cuando sean consideradas ruinosas o exorbitantes. Ahora bien, cuando la tasa de un impuesto directo disminuye considerablemente la utilidad del particular, hace incosteable la actividad: lo mismo ocurre con los impuestos indirectos cuando la tasa es exorbitante e incluso rebasa la misma base de imposición. Las tasas exorbitantes pueden provocar desaliento en los particulares e incluso hacer incosteable la actividad si se reduce la utilidad o disminuyen las ventas.

En el siglo XX, dice Schmolders, se cifraban en un 10% los límites de imposición recordando aún el sistema de los diezmos Popitz, y se calculaba el límite psicológico máximo en una tercera parte de la renta: hoy, señala éste investigador, los autores norteamericanos piensan que el 50 % representa el punto psicológico crítico a partir del cual el contribuyente **siente la impresión de estar trabajando no para sí mismo, sino para la Hacienda.**"²⁸

"La proporcionalidad, sólo existe en el ámbito de tres disciplinas, la matemática, la

²⁸ URESTI ROBLEDO, Horacio, op. cit., pp. 131 y 151.

geometría y la estética. Cabe hablar, por ejemplo, de proporciones directas o de **“proporciones inversas” en el ámbito de la primera; de proporciones geométricas por equilateralidad, por ambivalencia, etcétera, en el caso de la segunda; o de simetría, equilibrio, etcétera, en el caso de la última;** pero no existen otras formas de proporcionalidad posibles, aún cuando el concepto atienda por igual a nociones ideales (matemáticas o geométricas) y reales (estéticas), debido a que todo cuanto puede ser representable necesariamente se configura en el espacio, bien sea el imaginativo o bien el geográfico, dentro de una noción de tiempo y percepción que posibiliten el advertirlo.

Hablar en consecuencia, como se ha hecho a través de algunas infortunadas tesis jurisprudenciales, de una tal proporcionalidad jurídica para intentar, con su emisión justificar la arbitrariedad legislativa que formuló tarifas tributarias supuestamente progresivas y por ello plagadas de insensateces, es verdaderamente inaudito. En dichas tarifas no se obedece a proporcionalidad alguna, ni matemática, ni geométrica, ni estética, si fuese ese el caso en lo que atañe a las dos últimas, toda vez, que si en ellas se contempla, por ejemplo, que a diez corresponde pagar dos- por ilustrarlo así- y a veinte corresponde pagar cinco, y no cuatro; y a cuarenta corresponde pagar doce y no ocho o diez; ello no puede conceptuarse en forma alguna como proporcionalidad, pues ni el Constituyente avalaría jamás tales absurdos, sobre todo si se atiende a que, en la época en la que legisló, eran inconcebibles tales surrealismos o esoterismos indignantes, ni jurista alguno del presente se atrevería a suscribirlos sin pasar por antijuridicista o algo peor.

En consecuencia las leyes tributarias que contienen tarifas con tal clase de escalamientos de base y tasa no pueden ser calificables de otra forma que como inconstitucionales, al menos por los preceptos concretos que las contengan y que así lo prevean. Pero, además, también puede ocurrir que, por el mismo motivo, la ley que lo contempla pueda resultar inconstitucional. Y ello ocurrirá cuando la totalidad de las bases y tasas que fijen estén configuradas en forma progresiva con esas características de absoluta desproporcionalidad, pues toda la tributación sobre esa manera resultará viciada de inproporcionalidad e inequidad.

Y nada más absurdo, por otra parte, que arrogarse la ligereza de hablar de esa supuesta proporcionalidad jurídica, en franca contravención de la justicia por lo que toda la juridicidad, al menos en principio, pretende velar, pues ni siquiera cabe inscribir semejante desacierto en la línea del pensamiento aristotélico para convalidarla, especialmente cuando

el Estagirita afirmaba que debe tratarse a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales, pues ni se cumple tal apotegma en forma alguna, toda vez que aquí la condición de igualdad deriva, no de la nacionalidad, sino de la residencia de todos los ciudadanos que asumen el carácter de contribuyentes por el sólo hecho de encontrarse en nuestro territorio, y la desigualdad sería inconcebible sin violentar el sentido y los contenidos de casi todos los primeros artículos de la propia Carta Magna, toda vez que presupondría la existencia de ciudadanos de diversas clases, jerarquías o rangos que ningún precepto de ella admite ni por asomo, así. En otras palabras se rompería con el principio constitucional de igualdad si tal distinción se pretendiera. Lo que ha ocurrido es que el sentido de esas tesis jurisprudenciales tan infundadas pretendió apoyarse en el propósito supuestamente redentorista que hace algunas décadas se hizo popular al abanderarse en la idea de que resultaba justo gravar más a los sujetos con mayores recursos y consecuentemente, abatir la carga contributiva a favor de quienes lo tuviesen en cuantías menores, seguramente olvidándose que las tasa son más que suficientes para que ello ocurra en forma natural y automática, incluso en preciso cumplimiento del mandato constitucional que se atiende.

Se supuso entonces, y hasta se pretendió teorizar, en el sentido de que el concepto de proporcionalidad se desprende en forma directa del propio texto constitucional, aduciendo que la intención del Constituyente era la de gravar más a quienes tuviesen una capacidad contributiva mayor, de donde se infirió que sólo el sistema de tarifas progresivas representaba respuesta correcta a tales elucubraciones. Tanto los tratadistas españoles, sobre todo, como muchos de los nacionales, han venido repitiendo desde entonces tal hipótesis, sin otro fundamento que la buena intención de reproducirlo inconcientemente, pero la verdad es que de ninguna forma se desprende del texto que se comenta una interpretación tal. En ninguna parte del precepto que nos ocupa se contiene referencia expresa alguna, desde luego, a tal discriminación tributaria, a las tarifas progresivas y a la idea de que ello represente el concepto de proporcionalidad en estricto sentido. Antes bien, lo que prevalece es precisamente el enfoque contrario: como el texto constitucional no señala tales conceptos, se discrimina entre contribuyentes, pues ninguna proporcionalidad puede sustentarse sobre tales endebles criterios, pese a que compartamos plenamente la idea de que deba gravarse en mucho mayor grado a los concentradores desmedidos de riqueza, pero sin que sea éste, desde luego, el medio constitucional para hacerlo.

Como de ninguna parte de la norma se desprende la institución tarifaria, aberrante por

sí misma, dado que no existe otra clase de proporcionalidad real, para estos efectos, que la fijada en tasas porcentuales, viene a resultar puramente arbitrario y antijurídico acudir a tales artilugios.

Como la noción misma de proporcionalidad se manipula como si fuese elástica o flexible para acomodarla a los dictados o caprichos del sujeto activo, excluyéndola del contexto de un orden jurídico que verdaderamente debiera ser tal, se ha terminado por suponer, incluso jurisprudencialmente, que ésta sea la forma de lograr alguna clase de justicia distributiva, y exagerando, hasta de justicia social, siendo obvio que se trata de la más evidente de las injusticias.²⁹

“El principio de proporcionalidad. Consiste en que los gobernados o contribuyentes deberán contribuir para los gastos públicos en proporción directa de su capacidad económica. Este es: pagará más quien gane más, y pagará menos quien gane menos, este principio se fundamenta en una base de igualdad fiscal por cual diversos causantes con diferentes capacidades de pago serán gravados con diferentes porcentajes en proporción de su capacidad económica, de modo que el impacto en los bolsillos de los causantes no sea el mismo entre un sujeto que gana más respecto de otro que gana menos.”³⁰

“La proporcionalidad en las contribuciones es un principio que consiste en que debe existir una adecuada relación entre lo que se pretende cobrar y el dinero que el causante está pagando por concepto de impuestos, de tal manera que la aportación resulte equilibrada o justa y en correspondencia con los ingresos obtenidos por el particular.”³¹

“El principio de proporcionalidad 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.

²⁹ DIEP DIEP, Daniel, op. cit. pp. 46-47.

³⁰ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, op. cit. p.16.

³¹ Ibidem, p. 19.

Dicho en otras palabras, si a dos ciudadanos que respectivamente 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.

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.

Existirá igualdad en la imposición o tributación cuando a contribuyentes con ingresos distintos se les grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoles tarifas basadas en porcentajes diferenciales.

Por el contrario, habrá desigualdad en la tributación directa cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos.

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 debe 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, 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 del 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 justicia elemental, es deber del legislador el de distribuir proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de que se disponga.

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.

Finalmente veremos reflejado el principio de proporcionalidad -como lo explica Zamudio Urbano- el gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.

El distribuir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponible en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes.

El establecer tasas tributarias que incidan sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la totalidad de una parte sustancial del patrimonio **o del producto legítimo del trabajo y del esfuerzo del propio ciudadano.”**³²

Para Delgadillo Gutiérrez, la proporcionalidad necesariamente hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que se deduce que la contribución se debe establecer en proporción a la riqueza del sujeto pasivo de la relación tributaria.³³

En materia tributaria, la proporcionalidad ha sido representada a través de un porcentaje (%), y sin duda es un concepto que se utiliza para determinar el monto de una contribución a pagar, por parte del contribuyente, y que afecta de manera directa sobre su

³² ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *Sistema tributario en México*, México, Editorial Porrúa, 2005. p 60-63.

³³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Ed., Limusa-Noriega Editores, p.62.

capacidad económica.³⁴

Significa que la contribución grave la riqueza, bienes, ingresos, gastos, patrimonio, servicios requeridos, etcétera, de acuerdo con la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes.³⁵

1. 4.- PRINCIPIO DE IGUALDAD

Por equidad se entenderá a la disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece, o dicho de otro modo, ser igual con los iguales y desigual con los desiguales. Así la proporcionalidad y la equidad son conceptos que en la interpretación tributaria, dan pie, para el nacimiento de una nueva idea: capacidad contributiva.³⁶

“La igualdad no puede entenderse como una igualdad matemática en virtud de la cual todos paguen una igual cantidad de dinero, y en ello podríamos estar de acuerdo, a pesar de que emplea el término igualdad en el sentido mexicano de nuestra famosa proporcionalidad jurídica, si la ley tributaria dijera que todos los mexicanos deben contribuir con una suma igual de dinero por el sólo hecho de ser ciudadanos; pero jamás lo estaremos, como lo pretende tal enunciado, sólo se trata de justificar cualquier discriminación contributiva que se manifieste en disparidades arbitrarias consistentes en mentir diciendo que hay igualdad cuando a unos ciudadanos se les afecta en proporciones distintas y a eso se le quiere justificar como equidad de cualquier clase, pues eso no puede ser equidad, ni igualdad, lo mismo en España que en México o en cualquier otro país del mundo.”³⁷

“La tesis igualitarista tiene dos contenidos de origen: el de suponer a todos los individuos idénticos entre sí, aunque sin discernir sobre los que les diferencia, sino apoyándose únicamente en lo que les resulte común; y la puramente legalista, e incluso jurídica, que les toma por iguales, pero sólo ante la ley. La extraña virtud de ser premisa

³⁴ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Op. Cit., p. 63.

³⁵ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Elementos Básicos de Derecho Fiscal*, México, Universidad de Guadalajara, J., 2001, p. 62.

³⁶ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Idem.

³⁷ DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, México, Editorial PAC S. A. de C. V., San Luis Potosí, S. L. P., 2000, pp. 59-60.

exacta de la posibilidad de existencia de la ley. Es el fermento y la condición por los que cualquier ley puede surgir.

La igualdad universal sólo se define mediante parámetros genéricos. Por ejemplo todos los hombres somos racionales. Y como ése es el rasgo más distintivo de nuestra especie, resulta obvio que se trata de una igualdad incontrovertible salvo por los casos anormales de pérdida o ausencia originaria de la razón, pero son excepcionales y que no dejan de lado la premisa básica toda vez que la racionalidad perdida no deja identificar los aspectos antropomórficos del homínido convencional, al menos que sea por herencia y origen, absolutamente distinto al prototipo de las demás especies y plenamente identificable como correspondiente a ésta.

La igualdad general sólo se percibe mediante parámetros mayoritarios. Por ejemplo: todos los sujetos que rebasen cierta edad, legalmente predeterminada tendrán derecho a votar y ser votados. En tales condiciones, aunque quizá en un momento determinado pudiese ser mayoría el número de ciudadanos del planeta que no rebasa dicha edad, la condición igualitaria generalizada es la que permite, a los que sí la rebasen, el poder actuar en tal o cual sentido.

La igualdad delimitada es mucho más estrecha aún en sus dimensiones, pero puede ser mucho más intensa en sus contenidos. Por ejemplo: si sólo los residentes en un determinado territorio pueden ser susceptibles de algún específico gravamen, o si sólo los que reúnan determinadas características o ingresos son afectados con determinada prevención tributaria, ello implicará restringir la generalidad de la ley a la igualdad de ese núcleo humano es especial. Surgen así los conglomerados afines: profesionistas, asalariados, arrendadores, capitalistas, comerciantes, etcétera, que siempre constituirán igualdades delimitadas, pero sin demérito de que les afecte en forma universal o general un tributo, siguiendo el ejemplo, pues no se deriva de ello el hablar de una igualdad universal o general, ya que lo único que se asume con tales atributos ante el Derecho es que el sujeto es tal, no el que necesariamente deba llevarse a cabo la afectación de sus bienes. La igualdad ante la ley es de los sujetos, no de los objetos. La delimitación es de hombres, no de cosas.

No se puede hablar de equidad al atenderse a la igualdad universal, pues sólo se trata de identidad o similitud. El que seamos iguales como especie nada tiene que ver con la equidad.

Dicho en otros términos, mientras se trate de atributos o derechos, la equidad no es asimilable a la igualdad. Cuando se trata de obligaciones, la equidad es demandable, razón de la igualdad.

De ahí que se tome la igualdad como mera neutralidad, mientras que la equidad se vincule inevitablemente, con la aplicabilidad de la ley y, por ende, con la **justicia.**"³⁸

En otras palabras nuestros dos requisitos constitucionales siguen sin perspectiva alguna de solución: o son proporcionales o son equitativos, pues, según este método de capacitación, no pueden ser las dos cosas a la vez. Y ello se confirma con la igualdad entre los contribuyentes que se encuentran en situación de semejanza relativa (desigualdades tolerables), sólo se consigue si la situación de uno respecto de otro no se altera tras el pago de sus impuestos correspondientes, para lo cual se precisa una tributación progresiva, de forma que ambos experimenten un sacrificio proporcional en la utilidad derivada de sus respectivos niveles de renta.

Dicho en otras palabras, para ya no perdernos en discutir tales métodos con los que evidentemente se pretende seguir engatusándonos con el viejo recurso de cambiarnos cuentas de vidrio por oro, los tratadistas confunden las condiciones económicas de los contribuyentes con los requisitos que deben reunir las leyes que fijan las contribuciones. Sólo alcanzan a ver la situación patrimonial del que contribuye y se olvidan o ignoran la perspectiva constitucional que le impone tales requisitos a las leyes que establecen la tributación, no a la situación particular de los tributantes. Lógicamente, después de tales afirmaciones, forzosamente terminan por concluir en francas aberraciones conceptuales: Hablar de igualdad es tanto como hablar de progresividad del sistema tributario.

No se requiere, pues, de mayores análisis para advertir que tales tratadistas son de los que confunden la proporcionalidad con la equidad y que es por ello que terminan cayendo en tales desatinos.

Pero, aclarando lo anterior, concedámosles el beneficio de la duda y entremos en la suposición de que la progresividad tarifaria pudiera ser alguna clase de proporcionalidad y de equidad entre contribuyentes, es decir, partamos de la hipótesis que pudiera asistirles alguna clase de razón a través de tales especulaciones supuestamente doctrinarias bajo el supuesto de que, en alguna forma, con ellas se colme el ideal de la justicia, haciendo que

³⁸ Ibidem, pp. 247-252.

los de mayores capacidades económicas tributen en mayor grado que los que carecen de ellas y que, por esa vía, se logre igualarlos ante la ley y hacer proporcionales sus contribuciones.

Finalmente, el tributo no puede ser otra cosa que cantidad, de tal manera que en ningún presupuesto público atiende a condiciones económicas como el hecho de que la mitad de nuestra población esté pasando problemas de hambre y de miseria mientras la otra mitad trata de sobrevivir en condiciones verdaderamente deplorables para que una selectísima minoría disfrute de la casi totalidad de la renta nacional, pues si la proporcionalidad se guiara por tales indicadores seguramente terminarían nuestras tarifas en la exención plena de la primera mitad, en la casi exención absoluta de la segunda y en la tributación plena y en exclusiva de tales elites, lo cual, evidentemente, de ninguna forma ocurre en la realidad, y precisamente porque ya no hay tales ingresos, elevados medianos y reducidos, sino únicamente los ridículos o de subsistencia y los desmedidos o de opulencia, amen de que con ello se rompería con la igualdad, la proporcionalidad y la equidad a la vez.

39

1. 5.- PRINCIPIO DE EQUIDAD

“El concepto general más aceptado, según nuestro Máximo Tribunal, consiste en que la equidad radica en la igualdad que debe existir ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo y bajo una misma hipótesis de causación; es decir, que las leyes fiscales deben tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales.

De esa forma, no son equitativas las diferentes leyes cuando se da a los contribuyentes un tratamiento distinto, como los afectos al ISAN y los del ISR.

Sin embargo, el problema estriba en determinar los casos en que los contribuyentes son similares o distintos, o cuando la situación es similar o diferente; es decir, que la cuestión gira en torno a la determinación de la igualdad o similitud de contribuyentes. Cabe preguntarse si deben ser gravados en forma idéntica: el productor de cacao, el de coco y el de copra; el productor que destina su mercancía al mercado nacional y el exportador; el productor de maíz y el de trigo o de frijol; el arrendador que destina el inmueble para actividades comerciales y el que lo destina a casa habitación; el enajenante de un inmueble en que reside, y el que enajena un inmueble utilizado para actividades comerciales.

³⁹ Ibidem, p. 66.

Aún cuando se trate de un mismo impuesto: ¿Se conculca la garantía si se marca un trato distinto a los contribuyentes atendiendo a su actividad específica? Por ejemplo, los que perciben ingresos por arrendamientos de inmuebles o por la prestación de servicios profesionales, dicho en otra forma: a) El Estado debe tratar como iguales a todos los gravados por una misma Ley, que perciban ingresos sometiéndolos a una misma tarifa de manera que quienes obtengan más paguen más, y los mínimos de subsistencia puedan estar exentos; b) El Estado puede gravar en forma distinta según la fuente del ingreso y el tipo de actividades, pero sólo en cuanto a la determinación de la base de imposición pues existen casos distintos como el que percibe ingresos por actividades empresariales y el que percibe ingresos por premios derivados de rifas o loterías, caso en el que la tarifa deberá ser idéntica para ambos con una base de imposición diferente.

Por otra parte, ¿El principio de igualdad se verá afectado si en el objeto del impuesto se excluyen algunos tipos de contribuyentes?, creo que no, siempre que existan razones objetivas y razonables que justifiquen la exclusión, como los mínimos de existencia o subsistencia, o motivos para el desarrollo de una actividad como las religiosas, deportivas, literarias, y otras similares. Una cosa es excluir en el objeto determinada situación, y otra muy distinta es otorgar una exención.

El principio de equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. Y en el caso de que exista diferencia en la actividad y diferentes tipos de gastos, la norma será equitativa siempre que la tasa de impuesto sea similar.

No podemos llegar al extremo de considerar que el precepto constitucional establezca un trato igual para todos los contribuyentes de un mismo impuesto cuando la situación gravada es diferente, como tampoco se debe establecer un idéntico trato cuando se trate de diferentes impuestos, ni que la SCJN deba establecer un criterio único y rígido.

Eso es materialmente imposible además de inadecuado, pues las leyes impositivas establecen supuestos de causación distintos, y consideran diferentes manifestaciones de capacidad contributiva. Incluso, las diferencias pueden darse entre contribuyentes de un **impuesto establecido en la misma Ley.**"⁴⁰

⁴⁰ URESTI ROBLEDO, Horacio, op. cit., p. 173, 174 y 175.

La garantía de equidad tributaria hace referencia a la igualdad de los contribuyentes ante las leyes fiscales; para que se les otorgue un tratamiento idéntico cuando sean causantes en una misma contribución, y se encuentren en la misma situación que da origen a la obligación fiscal. Se le conoce como un principio que tiene por objeto tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales.⁴¹

La equidad es el trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir, si las normas impositivas reúnen las condiciones de abstracción y generalidad.⁴²

“La equidad, por su parte, es otro tópico de gravísimas consecuencias, nuestros tribunales suelen confundirla con la igualdad. Equidad es igualdad en el sentido gramatical o etimológico del término, pero no en el jurídico. Desde el Derecho Romano tuvo la connotación de ser una adaptación de la ley al ideal superior de la Justicia. Se enfocaba más al llamado arbitrio judicial, es decir, a la potestad del juez para decidir en mayor grado conforme a criterios de imparcialidad y justicia que de mera sujeción a la rigidez de la letra. Tenía, pues, el sentido de atenuar el impacto de la norma a través de la conciencia del juzgador. Hoy en día, en todo el mundo, se asume más como un sinónimo de esa función justiciera que de una prevención legalista.

La igualdad por su parte, es la premisa por excelencia de cualquier orden constitucional o legal a crear. Sería inconcebible que una comunidad se diese leyes sino se partiera de la igualdad primigenia de todos los ciudadanos ante ellas, pues, de no cumplirse con esa premisa, el orden jurídico sería irrealizable.

La igualdad como premisa creadora de toda ley y, por ende, la igualdad de todos los gobernados ante esa misma ley. Y que otra cosa es el mandato constitucional de que las leyes tributarias deban ser proporcionales y equitativas, lo que entraña que, sin dejar de ser todos los ciudadanos iguales ante la ley, tributen conforme a las leyes que estén investidas de un atributo personal originalmente entendido como propio de los jueces, en el sentido de que sean imparciales y justas por sí mismas, es decir, acordes con la consideración y atención debidas al gobernado que aporta sus tributos para sostener el aparato estatal.

Por ende, la premisa constitucional y legal de la igualdad está perfectamente enfocada a ese criterio de indiscriminación que justifica la validez misma de toda ley. A partir de esta

⁴¹ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, *Derechos de los Contribuyentes*, México, INP-UNAM, 2000. p21.

⁴² CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal 1*, México, IURE Editores, 2003. p.101.

primera consideración, si tributan todos los que perciben una renta, la ley queda justificada para todos. Se cumple con el principio de igualdad. Así mismo, si unos resultan gravados en mayor grado que otros por razón de la tasa tributaria que les impacte porcentualmente en forma igual a todos, tanto la igualdad como la equidad quedan plenamente satisfechas y cumplidas. Pero la ley se nulifica como tal y debería declararse inconstitucional, por simple razón de inequidad y también consecuentemente, de desigualdad entre los gobernados, cuando se instituyen tarifas en las leyes fiscales, sean progresivas, o hasta hipotéticamente regresivas, toda vez que con ello se desiguala a quienes por ley son iguales, dado que todos son ciudadanos libres, todos emiten un solo voto, todos tiene igual derecho a la educación, al trabajo, etcétera, siendo absolutamente obvio que no se puede ser iguales para todos los demás efectos y motivos constitucionales y dejar de serlo sólo para efectos tributarios, al menos por aquello del principio general de derecho, sustentable en el artículo 14 Constitucional, en el sentido de que: donde hay la misma razón debe haber la misma disposición.

Algunos tratadistas, aunque toman la igualdad como principio, e incluso lo explican como paridad de tratamiento, es decir, como exclusión o prohibición de cualquier clase de privilegios o medidas discriminantes que pudieren darse entre los gobernados, bien sea por razones de clase, religión, color, raza, etcétera, y enfatizando que esto constituye la premisa propia de todo sistema jurídico en sus orígenes, toda vez que la igualdad ante la ley es la condición sine qua non del propio orden legal, sin embargo, en cuanto concluyen el pronunciamiento de este enunciado tan obvio, categórico y contundente, de inmediato se traicionan a sí mismos y, mediante un inexplicable giro de ciento ochenta grados, comienzan a justificar que los contribuyentes tributen en relación o proporción, se atreven a decir, a su capacidad económica, es decir, a su potencialidad contributiva. El problema adicional al ya señalado, pues, es que jamás logran definir a que clase de parámetros se sujeta la medición de esa capacidad, o de donde se desprende que exista equidad alguna a partir de su observancia pese a que desiguale a los contribuyentes ante la propia ley, o, finalmente, cuales sean los criterios de justicia a los que se ajusten tales disparidades o desigualdades como para poder seguir hablando apropiadamente de equidad. Y peor aún cuando el resultado práctico sobreviene precisamente al revés.

Para ilustrarlo, bastará con tomar, por ejemplo, a un perceptor de ingresos por sueldos, otro por honorarios, otro más por arrendamientos y otro más por rendimientos de

capital. Todos, exactamente, con la misma cifra de ingresos en el año. ¿Tributarán igual? No. Unos no tendrán deducciones. Otros las tendrán en cierta medida. Otros gozarán hasta de las llamadas deducciones ciegas. Y otros más serán tratados en condiciones de verdadero privilegio en cuanto a las tasas aplicables. ¿Se cumplirá con ello el requisito de la equidad? Obviamente no. Ya sólo falta que ante ello, nuestros tribunales se saquen de la manga otro as: el de la equidad jurídica, sólo que habrá que ver como le explicarán al trabajador, particularmente con sus tesis redentoristas del tributo a favor de las clases marginadas, por qué deba ser él quien resulte más gravado que los otros tres. ¿Es qué acaso será esa la tesis contraria a la de redistribuir la riqueza? ¿No se contrapondrán los sentidos y las justificaciones de la proporcionalidad jurídica y de la equidad jurídica fundadas en tales formas de razonar el derecho por parte de quienes debieran velar por su observancia?⁴³

1. 6.- PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

Retroactivo del latín *retroactum*, significa hacer retroceder, que obra o tiene fuerza en torno al pasado.

El artículo 14 constitucional establece que "...A que ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna" (tempus regit actum).

La prohibición de aplicar leyes retroactivamente se enfoca a los actos mediante los cuales se afecta una situación pasada respecto a la aplicación de una Ley nueva; pero también implica que una ley pueda ser declarada retroactiva por regular situaciones ocurridas en el pasado bajo la vigencia de otras disposiciones jurídicas. Es decir, que la garantía protege de actos administrativos y legislativos, incluso los jurisdiccionales cuando se funden en una ley posterior.

En materia fiscal, la SCJN ha señalado que una ley es retroactiva cuando obra sobre el pasado y lesiona derechos adquiridos al amparo de leyes anteriores. De igual forma ha resuelto que la ley impositiva no debe aplicarse al pasado aun cuando exista una disminución del gravamen; o sea, que no es procedente que se aplique la ley retroactivamente cuando beneficia al contribuyente. La SCJN ha sostenido que la determinación del gravamen se debe hacer conforme a la ley vigente en el momento en que

⁴³ DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, México, Editorial PAC S. A. de C. V., San Luis Potosí, S. L. P., 2000, pp. 35-39.

se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las normas, por lo que no es aplicable una ley posterior que establezca una reducción del gravamen, como sería el caso de leyes como las del ISR, que han sido modificadas para disminuir las tasas.

También se indicó que la garantía de irretroactividad no significa que los gobernados tengan el derecho de conservar siempre la misma situación fiscal y que la garantía obedece a la estabilidad las relaciones jurídicas ya constituidas que no pueden ser afectadas por una ley posterior.

En conclusión una ley impositiva será retroactiva si regula situaciones nacidas bajo la vigencia de una ley anterior; v. gr. si la ley establece como gravado un hecho que anteriormente estaba exento, será inconstitucional si se aplica por uno de los años en que regía la ley que decretaba la exención.⁴⁴

El principio de irretroactividad prohíbe a las autoridades fiscales aplicar una ley tributaria a un hecho generado con anterioridad a la entrada en vigor de dicha ley, en perjuicio del contribuyente.⁴⁵

“Se entiende por aplicación retroactiva de las leyes, todo otorgamiento de vigencia hacia el pasado, es decir que, después de publicada la ley o de cualquiera de sus formas a preceptos específicos, se quiera aplicar la nueva prevención a los hechos o conductas de los gobernados que se hubieren efectuado con anterioridad a la fecha de su entrada en vigor.

En consecuencia, la irretroactividad es una prohibición constitucional. Pero en el caso de la nuestra, dicha prohibición sólo se aplica a la afectación o perjuicio de los gobernados, es decir, que no toda aplicación retroactiva de las leyes esta prohibida, sino sólo la que les afecte o cause perjuicio en cualquier forma.

¿Y cuándo puede decirse que una ley o parte de ella causa perjuicio hacia el pasado a cualquiera de los gobernados? Cuando su condición legal previa le permitía un estado jurídico, de cara al derecho, que no le afectaba en forma alguna respecto de cualquiera de sus bienes jurídicos tutelados por él: la vida, la libertad o las propiedades, posesiones o derechos.

Por contrapartida, si la aplicación retroactiva del precepto le beneficia, bien sea

⁴⁴ URESTI ROBLEDO, Horacio, op. cit., p. 218.

⁴⁵ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, op. cit. p. 23.

optimizando su previa condición jurídica o bien dejando de afectarla, porque así ocurría, desde luego que puede acogerse a la retroactividad del precepto, incluso para demandar de la autoridad la reparación del daño que antes le causaba la norma vigente.

...**debe** conceptualizarse con toda precisión el sentido final de este tema en atención a dos parámetros fundamentales que lo configuran: el supuesto y la consecuencia y que son los componentes propios de la norma misma a considerar.

Irretroactividad de las leyes. Su determinación conforme a la teoría de los componentes de la norma.

De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su **relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.**"⁴⁶

Jaime Nicolás López señala que la aplicación de la retroactividad de la ley puede ser

⁴⁶ DIEP DIEP, Daniel, op. cit. pp. 131, 132, 134-136.

justa o injusta, y añade: Retroactividad justa. Teniendo en consideración los preceptos jurídicos, o bien dejándolos de lado, existe una cantidad considerable de supuestos que nos llevan a afirmar no sólo la viabilidad, sino la conveniencia de que en ciertos casos y condiciones se aplique la ley de forma retroactiva. En efecto, algunas leyes gravan hechos acaecidos y relaciones y condiciones jurídicas surgidas con anterioridad a su promulgación.

Contrariamente a las opiniones que se manifiestan a este respecto, se puede admitir que ello es legítimo, puesto que los hechos o las relaciones jurídicas perfeccionadas gracias a la legislación precedente pueden ser indicios de una capacidad contributiva contemporánea a la nueva ley de impuesto.

También resulta justificado que, tratándose de evitar el fraude o la evasión, la ley tenga un ámbito de aplicación mayor al de su nacimiento, puesto que el legislador anteriormente no tuvo los elementos que se derivan de prácticas fraudulentas, dolosas, verificadas de acuerdo con omisiones o fallas de la ley, mismas que es lícito subsanar en el momento en que sean conocidas por el creador de la norma. El que con artificio y fraude burla y elude las palabras y el espíritu de la ley merece bien que otra ley nueva reprima su malicia, de suerte que los casos de fraude y dolosa evasión es muy justo que la leyes, den una mira hacia atrás y se presten auxilio unos a otros para que el que armando acechanzas trata de destruir las leyes presentes, se contenga a lo menos con el temor de las futuras.

Las leyes financieras en general y las tributarias en especial, por su naturaleza y por la materia oscilable que afectan, no pueden ser estáticas.

En ocasiones la retroactividad es necesaria para desbaratar maniobras de evasión fiscal durante el periodo transcurrido entre el proyecto de modificación y la fecha de su sanción, pero de esto no se sigue que sea un procedimiento recomendable en todos los casos: es cuestión de oportunidad y discreción.

La retroactividad de las leyes es perjudicial y está vedada al comprender sus preceptos actos anteriores que violen derechos adquiridos o agraven la situación de los hechos que caen bajo su dominio. Pero si la ley aplicada retroactivamente no lastima derechos o si destruye abuso, concede garantías o minorías de penas, aunque de los hecho se retrotrae, no causa males, sino al contrario procura beneficios, puede y debe aplicarse retroactivamente, al igual que las normas, como las fiscales, cuya característica elemental es salvaguardar el interés público, según lo argumentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para validar las leyes tributarias hacia el pasado.

La razón de existencia de preceptos jurídicos aplicables en un periodo anterior al de su vigencia se encuentra de manera general, en términos de justicia, en el beneficio o, en su caso, en la ausencia de perjuicio al expedir o aplicar una norma, si bien no constituye un derecho subjetivo que el contribuyente puede exigir a la administración pública, cuando estime se le ocasione un provecho derivado de leyes posteriores, en relación con situaciones o actos concretos a él atribuibles. En México es necesario que la ley ordinaria expresamente ordene la retroactividad benéfica.

Retroactividad injusta. Ciertamente las leyes tributarias tienen en algunas condiciones efectos retroactivos, pero tal situación no se puede extender al ámbito represivo tributario, porque es inadmisibles que se imponga una sanción por una circunstancia no prevista con anticipación a la ley.

Igualmente los derechos adquiridos y los hechos consumados están fuera de alcance del legislador, ya que así lo reclama la seguridad de los ciudadanos, puesto que el Poder Legislativo es, en la sociedad, el que mejor caracteriza la soberanía de un pueblo su esfera de acción es extensa y le pertenece el porvenir, pero la misma naturaleza de las cosas, el pasado no corresponde a su imperio. Lo esencial para fijar el límite de la nueva norma sancionada es el estado consiguiente a la circunstancia del hecho considerado por la ley como determinante de la obligación financiera. Si tal situación está construida o se ha extinguido, la nueva ley no puede alterarla, como tampoco el supuesto de que sus efectos **estén consumados.**"⁴⁷

Encontrando así las normas básicas de interpretación que en materia de retroactividad rigen la tributación, traducidas en el esquema formulado a continuación: a) No es admisible la aplicación de la ley fiscal a hechos anteriores al inicio de su vigencia; b) El interés público justifica la aplicación retroactiva de la ley; c) El Estado tiene facultades para cambiar las bases de tributación; d) No se pueden alegar derechos adquiridos para pagar siempre el mismo impuesto, y e) No significa obligación de pago, por el tiempo anterior, de la diferencia entre el impuesto pagado y el que se deba pagar conforme a la nueva ley.

Lo cual es contrario a la garantía constitucional de irretroactividad legal. Por otra parte, todo acto de creación de una ley es un acto soberano, desde un punto de vista

⁴⁷ NICOLÁS LÓPEZ, Jaime, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, México, Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí, Universitaria Potosina, S. L. P., num. 3, 1995, pp. 75-79.

jurídico, siempre que se trate del órgano autorizado para legislar, no debiendo confundir soberanía con arbitrariedad, como cuando basándose en supuesta soberanía se reduce el término de prescripción de la obligación tributaria, agregando que no ocasiona perjuicio alguno, cuando lo que sucede realmente es exactamente lo contrario. El nuevo término de prescripción deberá aplicarse solamente a aquellos casos que se verifiquen a partir del nacimiento de la ley que lo prevé, pero no deberá hacerse extensivo a supuestos originados bajo el amparo de ley anterior, si es más benéfica. ⁴⁸

1. 7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Antiguamente se buscó la capacidad contributiva en la aptitud del individuo para las armas o mejor dicho, para el servicio de las armas; luego cuando la única forma de riqueza se cifraba en la tierra y las condiciones económicas de cada asociado eran semejantes, se entendió como índice de aptitud económica la magnitud del patrimonio, constituido por el conjunto de bienes productivos e improductivos que pertenecían al sujeto del tributo; así, en las sociedades de entonces el fundo, los esclavos, los instrumentos necesarios para el cultivo y los bienes de consumo representaban la capacidad contributiva. No había mayor difusión de la riqueza mueble.

Posteriormente por la división del trabajo, aumento de la población, adelanto de la tecnología y progreso de las ciencias, brota la diferencia cualitativa y cuantitativa de la riqueza debido al producto. Ya en el medioevo el surgimiento de grandes comunidades y ciudades condujo a ellas a separarse de los feudos, y el intercambio precisamente entre los productos industriales de las ciudades y los productos agrícolas de los feudos tomaron incremento, provocando simultáneamente la tributación directa sobre la riqueza mobiliaria y la indirecta sobre los consumos.

Se creyó ver así mayor capacidad contributiva a través del consumo como mejor índice de equidad y justicia, puesto que sobre la base de la riqueza patrimonial se excluían la nobleza y el clero. Tributando los consumos y partiendo de la base de la generalidad y necesidad del gasto como medio indispensable para satisfacer las exigencias de la vida se obtenía pues el mejor índice de distribución de la riqueza.

Con el correr del tiempo ha podido advertirse que el mejor índice de la capacidad

⁴⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal 1*, México, IURE Editores, 2003, pp. 110-115.

contributiva está constituido por la riqueza que se gana o se obtiene en el sentido dinámico de esa manifestación. De ahí entonces que la renta sea la base de la tributación y que el impuesto a la misma haya adquirido una significación trascendente dentro de los recursos estatales.

Pero ha de tenerse presente que no sólo la renta nos da la expresión de la capacidad contributiva. El consumo y el patrimonio no pueden ser olvidados a tal efecto, y es por eso que en los presupuestos modernos figuran, al lado del impuesto, a los réditos, los impuestos indirectos (impuestos internos, impuestos a las ventas, etc..) y los gravámenes sobre el capital.

Sin embargo hay que convenir que no toda la renta implica la existencia de una capacidad contributiva. Cabe, pues, dado su carácter personal o subjetivo, discriminar sobre la presencia de los gastos necesarios para la producción de ella, las aplicaciones posteriores debidas a terceros, los débitos, las asignaciones a los fondos de reservas, etcétera, todos los cuales marcan limitaciones a las sumas que el contribuyente pudiera conservar para la satisfacción de sus necesidades privadas y su contribución en las públicas.

Ante esta evidencia es que ha surgido la tendencia contemporánea de marcar referencias sobre el impuesto a la renta y la capacidad contributiva subjetiva, en vez de hacerlo sobre la capacidad objetiva representada por el patrimonio y el producto. Se contemplan así en primer grado las condiciones personales del sujeto a quien pertenecen tanto el patrimonio como los productos.

Esta manifiesta superioridad que ofrece la renta como exponente de la capacidad contributiva de los hombres no equivale ni significa que su imposición sea o deba ser el hecho universal excluyente de los otros índices, el patrimonio, el producto, el consumo y la renta representan, en ese orden, los grados o etapas por los que ha ido pasando el objeto del impuesto en la historia financiera de los pueblos. Pero no se entienda que esa evolución pueda implicar una sustitución completa de una forma por otra, o un desplazamiento definitivo del impuesto sobre el consumo por la tributación del producto, sino más bien debe calificarse el proceso como la integración de la forma superior que llega a dominar sobre las otras, pero sin disolver o anular los precedentes.

Y vamos viendo pues, que la distinta aptitud para el sacrificio de la contribución que nítidamente se advierte en la tributación directa (impuesto a los réditos, por ejemplo), también aparece en los gravámenes indirectos (sea por caso el impuesto al consumo), pues

algunos de ellos al afectar los artículos de lujo o no indispensables (impuestos suntuarios), ofrecen mayor capacidad de contribución que los artículos de consumo necesario que son objeto de tributaciones más leves, cuando no de exclusión impositiva.

Los factores cualitativos y subjetivos de la capacidad contributiva, son tales que hay entre ellos enormes diferencias y aún más con respecto a la misma renta. La renta como ya dijimos no podría ser por sí sola, constituir la media de la capacidad contributiva; de ahí que un sistema de imposición que estableciera a rentas iguales ocasionaría sacrificios muy distintos.

La jurisprudencia de nuestra Corte Suprema ha compartido la amplitud de estos conceptos, y en cuanto a la naturaleza de las tasas, ha establecido que no se considera injusto, sino equitativo y aceptable fijar la cuantía de la tasa, no sólo por el costo efectivo con relación a los contribuyentes, sino también con respecto a la capacidad contributiva de ellos, representada por el valor del inmueble o su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando, de este modo, el costo total del servicio.

Existen dos corrientes doctrinales sobre ésta figura, una que sostiene que la capacidad contributiva sólo aplica para los impuestos directos, no para todas las contribuciones, y otra que determina que ésta aplica para todos los impuestos y para todas las contribuciones, pero se mide de forma diferente para cada ingreso.⁴⁹

La capacidad contributiva se puede definir como sigue: es la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria, teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales.⁵⁰

A su vez, el concepto de capacidad contributiva... presupone en principio, una referencia a la potencia económica en general, ya que si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza...

51

Por ejemplo, Juan Carlos Luque indica: la capacidad que el derecho tributario exige, o **más bien el derecho constitucional... es que el sujeto tenga capacidad tributaria o**

⁴⁹ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, op. cit., p. 64.

⁵⁰ SÁNCHEZ Andrea, et al., *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM-Procuraduría General de la República, 1994, p. 156.

⁵¹ TABOADA, Palao, *Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva, en el Marco de la Técnica Jurídica*, t. II, Madrid, Tecnos, 1976, p. 423.

contributiva... Esa capacidad tributaria se relaciona con su situación económica financiera y no con la aptitud legal para adquirir derechos y contraer obligaciones... la igualdad es la base de los impuestos y demás cargas públicas, se ha referido no a la capacidad del sujeto en tanto su grado de madurez del discernimiento, y con ello el valor jurídico de su voluntad, sino a la riqueza poseída, producida o consumida por cada uno de los habitantes. ⁵²

La capacidad contributiva se puede aplicar para todas las contribuciones, atendiendo a la riqueza consumida (impuestos al consumo e indirectos), poseída o generada (impuestos directos o a la renta), o a los servicios requeridos (derechos). Es decir, bajo nuestra apreciación, ésta potencialidad puede medirse en todos los impuestos y en todas las contribuciones, pero en forma diferente.

Tratándose de derechos, a diferencia de las contribuciones, la proporcionalidad no consiste en la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica o de contribución. En materia de derechos, tal criterio resulta inaplicable, en virtud de que, para determinar el importe de éstos, no se toma en consideración la capacidad económica del contribuyente, sino que el elemento esencial para tal determinación lo constituye el costo del servicio público que se prestó, previa solicitud del contribuyente. ⁵³

Entonces como se puede desprender de la lectura del presente capítulo encontramos que tratándose de la certeza que deben seguir las contribuciones a las que están obligados los sujetos pasivos de la relación tributaria es menester hacer notar lo siguiente a modo de resumen:

El cual consiste en que las contribuciones deben poseer los elementos suficientes para señalar con claridad las obligaciones fiscales del contribuyentes y no colocarlo en un estado de indefensión frente al fisco. Es decir, cada contribución debe establecer con claridad y certidumbre; quien es el sujeto pasivo o causante de la contribución; el objeto que se grava o el hecho que genera la obligación fiscal; la tasa, cuota o tarifa correspondiente; la base gravable o porción de la riqueza que se tasará; la forma de pago, es decir, condiciones,

⁵² LUQUI, Juan Carlos citado por REYES ALTAMIRANO, op. cit. p 205.

⁵³ VÁZQUEZ ROBLES, Miguel Ángel, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, pp. 86 y 88.

fechas y lugares, así como las sanciones para el caso de incumplimiento.⁵⁴

“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 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 al 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 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”.⁵⁵

“Margain Manautou considera que para la observancia de éste principio los elementos constitutivos de las contribuciones deben derivar de una ley expedida por el Poder Legislativo, por lo que señala como violación al principio de certidumbre los casos en que la Ley de Ingresos de la Federación faculta al Ejecutivo federal para: a) Suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias las disposiciones relativas a la administración, el control, la forma de pago y los procedimientos; b) Crear, modificar o suprimir las cuotas de los derechos o las tasas; c) Fijar periódicamente, para efectos fiscales, el valor o precio al público de los productos, o establecer los precios mínimos en los casos en que las leyes establezcan éste requisito como base para determinar impuestos.”⁵⁶

Podemos decir que la legalidad es propiamente el sistema venoso de todo orden jurídico como tal y que la igualdad constituye la clase de sangre que debe circular por él, para que tal sistema pueda operar eficazmente. Pues bien, si esos dos principios constituyen el sistema circulatorio del organismo social, también podremos decir, que el principio de seguridad jurídica viene a representar su sistema nervioso. En tal medida en que se altere,

⁵⁴ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, Op. Cit., pp. 16.

⁵⁵ ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, México, Porrúa, 2005, p. 64.

⁵⁶ MANAUTOU Margain, citado por REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, op. cit., p.48.

todo el orden social puede desquiciarse.

En consecuencia, la inseguridad jurídica puede manifestarse desde las más variadas formas de reacción:

Porque los actos de autoridad le dejen en condiciones de indefensión.

Porque las facultades de la autoridad se manifiesten extralimitadas durante la realización de tales actos;

Porque las presunciones y potestades extraordinarias de ellas le lleven a condiciones de amenaza despojante de su patrimonio o confiscación;

Porque sus privilegios en materia de embargo y remate le coloquen en condiciones de pérdida patrimonial total. ⁵⁷

⁵⁷ DIEP DIEP, Daniel, op. cit., pp. 264 y 266.

CAPITULO 2.- DETERMINACIÓN

Introducción Capitular. 2. 1.- Qué es la Determinación. 2. 2.- Procedimiento de la Determinación, a) Autodeterminación, b) Heterodeterminación, c) Determinaciones mixtas, Determinación directa, Estimación indirecta, d) Determinación presuntiva, Consecuencias de la Determinación de la Autoridad. 2. 3- Definición de Base Imponible. 2. 4.- Tipos de Base Imponible. 2. 5.- Definición de Tasa o Tarifa. 2. 6.- Tasas o Tarifas (tipos), Cuota progresiva. Hay dos clases de progresividad: directa e indirecta. 2. 7.- La Justicia Fiscal en la Determinación.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

En el nacimiento de la obligación impositiva al momento de subsumirse en el hecho imponible implica que dicho acaecimiento produce como efecto un mandato de pago, pero ¿Cuánto hay que pagar? ¿Quién debe pagar?, para contestar estas interrogantes es menester distinguir tres momentos: primero, la causación de las contribuciones, el nacimiento de la obligación impositiva se da cuando se realizan las hipótesis previstas en la ley, por ejemplo como en el caso del ISR, cuando se percibe el ingreso; el segundo que consiste en realizar las operaciones aritméticas respectivas para obtener el crédito fiscal que es el monto o cantidad a enterar por concepto del impuesto mediante la aplicación de la cuota o la tarifa respectiva y tercero la fijación del sujeto obligado al pago después de haber realizado el hecho imponible, así como las operaciones aritméticas correspondientes, que en el caso del ejemplo citado serían las personas morales o físicas que reciban o perciban ingresos.⁵⁸

La parte sustancial de las contribuciones, se refiere al aspecto económico o pecuniario del tributo, es decir, todo lo inherente al pago, misma que se encuentra compuesta de elementos denominados sustanciales, los cuales por mandato constitucional se encuentran

⁵⁸ URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los Impuestos en México. Régimen Jurídico*, México, Editores Taxxx, 2002, p. 354.

regulados exclusivamente por leyes impositivas o tributarias, que a su vez integran en su conjunto el derecho tributario:

- I. Objeto: El concepto abstracto en la ley de una actividad considerada como gravable.
- II. Sujeto: La persona o personas específicamente obligadas por ley a pagar la contribución.
- III. Base y
- IV. Tasa.⁵⁹

Los dos últimos elementos de la contribución serán detallados en el desarrollo del presente capítulo, por ahora sólo mencionaremos que son elementos esenciales de las contribuciones.

La razón por la que el legislador ha de seleccionar un hecho y a partir de él construir hechos generadores de obligaciones tributarias, debe ser para constituir dicho hecho en un acontecimiento revelador de capacidad contributiva. Si los tributos son medios de cobertura de los gastos públicos obvio que deben soportarlos sólo aquellos que tienen cierta capacidad **económica. ...la formula ideal para crear tributos a cargo de la sociedad y llamar a pagarlos** sólo a quienes tengan esta capacidad contributiva o capacidad de contribuir, lo que se consigue acudiendo a seleccionar los hechos que revelen o pongan en evidencia dicha capacidad y por tanto hacer que contribuyan quienes los realicen.⁶⁰

⁵⁹ REBOLLEDO HERRERA, Oscar, *Principios de Derecho Fiscal en el Estado de Tabasco*, México, Universidad Nacional Autónoma de México-Universidad Autónoma de Tabasco-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, p. 51.

⁶⁰ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Editorial Thomson, 2004, p. 53.

CAPITULO 2.- DETERMINACIÓN

2. 1.- QUÉ ES LA DETERMINACIÓN

La suma de todos los derechos y las obligaciones tributarias formales cobran sentido en el momento de convertir en real un tributo establecido en la ley.

La liquidación en sentido amplio puede definirse como un conjunto de actos emanados de la administración, del particular, o de ambos destinados, a establecer en cada caso la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Comprende todo el conjunto de procedimientos para verificar si se ha realizado el hecho imponible, si hay una cantidad a pagar (determinación de la base y aplicación de la tasa) y, en todo caso, a cargo de quien.⁶¹

No debe confundirse la determinación con el cálculo del tributo; la primera conlleva un conjunto de actuaciones, en tanto que el cálculo se reduce a la aplicación de ciertas operaciones matemáticas.⁶²

La determinación participa de la naturaleza de la obligación tributaria misma, por lo que habrá deudores reales en tanto no se lleven a cabo estos procedimientos liquidatorios.

La determinación tiene un carácter declarativo de la obligación tributaria y constitutiva del crédito fiscal, y a través de ella se va a constatar la existencia del hecho imponible y demás elementos de la contribución.⁶³

⁶¹ VILLEGAS, Hector B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Argentina, Buenos Aires, Depalma, 1987, t. I, p. 281.

⁶² RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, *Teoría de las Contribuciones*, México, Ed., Porrúa, 1994, p. 90

⁶³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 2ª ed., México, Ed., PAC, 1986, pp. 95-97.

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. Pugliese nos dice que a través de esta institución, el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada.

Giuliani Fonrouge, define la determinación de la obligación tributaria como: el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.

Emilio Margáin señala dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria:

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.
- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento.

Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar.

Cuando para la determinación del impuesto a pagar se requiere que las dos partes entren en contacto, el legislador debe prever un segundo método dentro de la ley, para uso exclusivo de la administración hacendaria, con el objeto de que personal desconocido por el causante verifique desde el escritorio el impuesto determinado.⁶⁴

Sergio F. de la Garza, dice: "que se deben utilizar como sinónimos, los términos de liquidación y de determinación de la obligación tributaria, ya que la liquidación cumple con la doble función de reconocer existencia de la obligación tributaria a cargo de un

⁶⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª edición, México, Editorial Oxford, 2004, pp. 121 y 122.

determinado sujeto y de cuantificar el crédito fiscal.”⁶⁵

La determinación de la base de imposición, es el conjunto de actos previstos en la ley, realizados por la autoridad o el particular, tendientes a precisar el valor o la cantidad a la que se aplica la tasa o tarifa.⁶⁶

La determinación es una figura que tiene por objeto verificar la existencia de la obligación, así como cuantificarla y precisarla en cantidad líquida. Sólo de esta manera podrá ser exigible la obligación, la que después de haber sido determinada en cantidad líquida toma el nombre de crédito fiscal.

Varios autores afirman que la determinación debe ser un acto exclusivo de la administración y que, por lo tanto, si el sujeto pasivo efectúa el pago del impuesto de forma espontánea, no existe la determinación.⁶⁷

Sergio F. de la Garza, en nuestro derecho, así como en la mayor parte de los ordenamientos jurídicos extranjeros pueden señalarse cuatro clases de procedimientos de determinación o liquidación:

1.- La liquidación que realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal; este procedimiento es llamado por algunos autores italianos, impropriamente, autodeterminación (auto-accer-tamento), y por algunos autores españoles “autoimposición”.

2.- La liquidación que realiza la administración, con la colaboración del sujeto pasivo, y que es considerada en Europa como el procedimiento normal de liquidación.

3.- La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del deudor, es llamada liquidación de oficio, determinación de oficio, o liquidación estimativa.

4.- La liquidación o determinación que se hace por virtud de un acuerdo, convenio o concordato celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto del mismo ejercicio.

⁶⁵ *Derecho Financiero* 3ª. Edición, México, 1968, p. 517.

⁶⁶ URESTI ROBLEDO, Horacio, Op. Cit., p. 83.

⁶⁷ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *Derecho Tributario Mexicano*, México, Ed., Trillas, 1997, p. 65.

“La determinación consiste en fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de incidencia quedó configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ella, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno, el monto de la obligación en cantidad cierta, etcétera.

El término de determinación se aplica a la identificación de los hechos generadores que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales, y la palabra liquidar se ha empleado para denominar a la actividad consistente en señalar el monto exacto, en dinero o especie, a cubrir por concepto del nacimiento de la obligación tributaria.

Para explicar la naturaleza jurídica de la determinación existen tres tesis:

1.- Tesis de efectos declarativos; según la cual la obligación fiscal habrá nacido con la realización del hecho generador, y la determinación únicamente tendrá efecto declarativo por parte de la autoridad respecto de la obligación.

2.- Tesis de efectos constitutivos, de acuerdo con la cual la obligación fiscal nacerá en el momento en que la autoridad administrativa produzca el acto de determinación.

3.- Tesis ecléctica. En este caso, sus sostenedores atribuyen un carácter constitutivo y declarativo al acto de determinación.

Se puede afirmar que el legislador mexicano aplicó la tesis que contempla que la determinación produce efectos tanto declarativos como constitutivos, puesto que existe distinción entre el momento en que nace la obligación fiscal y el momento de la exigibilidad de la obligación fiscal. Es decir, la determinación tendrá un aspecto declarativo en los casos en que la obligación nazca en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho, y una situación diversa se da cuando se determina y liquida la obligación por parte de la autoridad administrativa. En este caso, el deudor no puede efectuar el pago aún cuando así pretendiera hacerlo, ya que la exigibilidad del crédito está sujeta a una condición: que la autoridad administrativa lleve a cabo la determinación y liquidación.”⁶⁸

La determinación tributaria constituye un procedimiento que tiene por propósito constatar o corroborar que los elementos configurativos del hecho generador de una obligación tributaria se han dado en la realidad y por ende concluir con certeza que ha

⁶⁸ Ibidem, pp. 104 y 105.

surgido una determinada obligación tributaria.⁶⁹

Jaime Ross, comenta; "La determinación de la obligación tributaria es la actuación que declara la ocurrencia del hecho generador de la obligación; valoriza cuantitativamente el elemento objetivo del hecho generador para transformarlo en base imponible o de cálculo, aplica a la base imponible la alícuota o tipo impositivo que corresponda, para calcular la parte que ha de detrarse a título de tributo de la base imponible o de cada una de las unidades en que ésta se considera dividida; obtiene el cálculo del monto final del tributo debido, e identifica al sujeto pasivo de la obligación."⁷⁰

Alfonso Cortina Gutiérrez; al referirse a la determinación manifiesta que: "se trata pues del acto en virtud del cual los órganos de la administración financiera determinan; primero: el hecho que da nacimiento al crédito fiscal, por ser el hecho hipotéticamente previsto en la ley; segundo: la medida de la obligación tributaria, ya sea señalándose las bases de las cuales se desprende su liquidación, o ya sea determinando el crédito en cantidad líquida."

⁷¹

De la Garza Sergio, expone su concepto de determinación diciendo: "Para nosotros la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que se reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos y en ambos casos por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley."⁷²

El doctor Luis Humberto Delgadillo haciendo referencia a la determinación fiscal afirma: **"...cuando la obligación tributaria sustantiva se ha manifestado con la adecuación del hecho generador al hecho imponible, se debe cumplir la conducta predeterminada por la norma consistente en un dar. Para que esto pueda realizarse se requiere precisar su contenido, es decir, cual es la cantidad que debe darse, el quantum de la obligación."**⁷³

⁶⁹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Ed., Thomson, 2004, p. 298.

⁷⁰ ROSS, Jaime, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1974, p. 226.

⁷¹ *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, México, 1981, p. 131.

⁷² FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, p. 556.

⁷³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto, op. cit., pp. 107 y 108.

La determinación de las contribuciones pueden hacerla los propios contribuyentes, lo cual se conoce como autodeterminación impositiva, o realizarla el titular de la hacienda pública.⁷⁴

2. 2.-PROCEDIMIENTO DE LA DETERMINACIÓN

Los métodos que la doctrina recomienda y que se han adoptado en las legislaciones son, según Margáin, los siguientes: indiciario, objetivo y declarativo.

El método indiciario consiste en tomar en consideración ciertos indicios o ciertas pruebas indirectas de la actividad del causante o del objeto gravado, para poder determinar, con mayor o menor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo. A este método, Plugiese lo llama por presunciones. Los métodos indiciarios son:

- a) El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a emplearse.
- b) El basado en el giro del negocio y capital en él invertido.
- c) El basado en la teoría de los signos de la riqueza externa.

El método objetivo consiste en señalar una cuota en razón al peso, a la medida, al volumen o al número de unidades de la mercancía gravada o al valor de la misma.

El método declarativo consiste en imponer legalmente al causante o a un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible. La declaración puede ser informativa o de pago. En el primer caso la manifestación sólo contiene los datos necesarios para cuantiar la obligación fiscal u otros datos exigidos por la ley; en el segundo caso la manifestación contiene, además de los datos de la informativa, la cuantía determinada de la obligación fiscal a cubrir.

Para Margáin los principales métodos declarativos son:

- a) Declaración Jurada.
- b) Declaración con inspección de libros y presunciones.
- c) Declaración exigida al pagador del crédito o al que cobra un precio.

Para los efectos de la determinación de la obligación fiscal es muy importante conocer el concepto de base del tributo. La base del tributo es por regla general el valor pecuniario

⁷⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal 1*, México, IURE Editores, 2003, p. 294.

señalado por la ley al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida. En el caso de los tributos cuyo método de determinación es objetivo y para ello se toman en cuenta el peso, la medida, el volumen o el número de unidades de la mercancía gravada, la base no es un valor pecuniario, sino la unidad de peso, medida, volumen o cada unidad de mercancía.

En los tributos que tienen como base un valor pecuniario, dependerá de la naturaleza del gravamen el procedimiento que la ley establezca para llegar a ese valor pecuniario; sin embargo, mayor o menormente elaborados, casi todos los procedimientos se pueden reducir a la siguiente fórmula; ingreso total del contribuyente menos las deducciones que le permita la ley. Cabe señalar que en ocasiones la ley establece una presunción absoluta, es decir, que no admite prueba en contrario, de que determinados valores también pecuniarios forman parte del ingreso del contribuyente.⁷⁵

a) AUTODETERMINACIÓN

La participación del sujeto pasivo en la gestión tributaria es indispensable, ya que es a partir de la realización del hecho imponible cuando efectivamente nacen las obligaciones tributarias materiales y formales. Para que la relación jurídico tributaria sea justa se hace necesaria la creación de un conjunto de derechos que protejan y apoyen al contribuyente o responsable en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales y formales.

La determinación concebida como el acto o conjunto de actos encaminados a precisar, en cada caso particular, si existe un adeudo tributario, quién es el obligado y cuál es el importe de la deuda, es un procedimiento trascendental en la gestión de los tributos.

Antaño, la determinación estaba a cargo de la administración; pocos países como Alemania, conservan este sistema de origen europeo.

La mayoría de los países, dadas las condiciones demográficas y de costos administrativos, ha optado por acogerse al sistema de la autodeterminación, en donde es el contribuyente o el responsable quien asume la obligación de la determinación tributaria.

La llamada determinación presuntiva o estimación indirecta tiene un carácter subsidiario, y generalmente se aplica por la autoridad administrativa en aquellos casos en que el contribuyente o responsable omitió presentar la declaración o, habiéndola

⁷⁵ MARGAIN, Emilio citado por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Editorial Oxford, 2004, p. 124.

presentado, deja lugar a dudas e inexactitudes, o también cuando se obstaculiza de algún modo el ejercicio de las facultades de comprobación de la administración.

La estimación indirecta requiere el uso de indicios, juicios sintéticos y presunciones y tiene como objetivo comprobar la realización del hecho imponible, así como obtener las pruebas necesarias para determinar la base y liquidar los adeudos tributarios.

A consideración de la doctrina, el uso de presunciones en el desarrollo de la estimación indirecta atenta frontalmente contra la seguridad jurídica del particular, y vulnera el principio de capacidad contributiva.

Todas las presunciones legales absolutas aplicables en la gestión tributaria benefician a la administración, la cual ya de por sí se encuentra favorecida por la presunción de legitimidad de sus actos, y esa presunción alcanza a la comprobación del hecho base en la etapa de gestión.

Si una presunción favoreciera al particular, éste deberá probar ante la administración el beneficio de la presunción, pero si no obstante la autoridad decide emitir una resolución en contra, en su defensa el particular tendrá nuevamente que comprobar el hecho base.

A pesar de que en el ámbito de la gestión tributaria las presunciones aparecen con un matiz pro fisco, éste no puede perder de vista los principios constitucionales tributarios a los cuales ineludiblemente debe ceñir su actividad.⁷⁶

La autoliquidaciones son: ...declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar (Artículo 120, Ley General Tributaria).

En la autoliquidación el causante efectúa un reconocimiento de deuda, la cual puede ser revisada por la administración, y, desde luego, esta determinación no constituye un acto administrativo, como tampoco lo es la sola recepción por parte de la autoridad.

En la mayoría de los países en donde impera la regla de la autoliquidación se admite la

⁷⁶ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Presunciones y Ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en México*, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 397, 2007, p. 232.

posibilidad de rectificación en caso de error mediante declaraciones complementarias o instrumentos análogos.⁷⁷

De acuerdo con Hallivis Pelayo; **...el sistema de autodeterminación de los gravámenes** se aplica en México en forma generalizada desde el primero de abril de 1967, el entrar en **vigor un nuevo Código Fiscal, que en su artículo 80 estableció que... la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario.**⁷⁸

En el sistema impositivo de la autodeterminación de las contribuciones se parte de la buena fe de los contribuyentes y que éstos van a cuantificar y liquidar sus adeudos fiscales con apego a la ley.⁷⁹

El procedimiento de liquidación, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, implica una activa participación del obligado tributario. Éste último da inicio a dicho procedimiento realizando una autoliquidación donde de acuerdo con las reglas establecidas se lleva a cabo la cuantificación de la obligación tributaria. Así el sujeto calcula su deuda respecto del conocimiento de los elementos de cuantificación fijados por la ley. La posterior intervención de la administración tributaria se dirige, cuando surge a realizar un procedimiento de comprobación, respecto a lo declarado y determinado por el contribuyente.⁸⁰

La determinación del sujeto pasivo, de la base de la imposición y del monto del impuesto, corresponde a los sujetos pasivos mediante declaraciones juradas. El primer párrafo del artículo 6 del CFF establece que las contribuciones se causan conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes, y que salvo lo que establezcan las leyes impositivas, la determinación corresponde a los contribuyentes; sin embargo, también hace referencia a la determinación por parte de las autoridades fiscales, la que se realiza mediante el ejercicio de las facultades de comprobación.⁸¹

⁷⁷ Ibidem, p. 233.

⁷⁸ HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, *La Administración Tributaria en el Derecho Positivo Mexicano*, tesis de doctorado, México, UNAM, 1997, p. 209.

⁷⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal 1*, México, IURE Editores, 2003, p. 294.

⁸⁰ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Manual de Derecho Tributario*, México, Editorial Porrúa, 2005, p. 240.

⁸¹ Idem.

En este caso, el sujeto pasivo reconoce la existencia de hechos generadores que dan lugar a obligaciones fiscales a su cargo, las cuales determina y liquida aplicando a los hechos imposables los parámetros o bases imposables previstos en la ley, con los cuales obtendrá el monto de la obligación a su cargo.⁸²

En la exposición de motivos de la iniciativa del CFF de 1967, se hizo referencia a la autodeterminación **como regla general, en los siguientes términos: "...las relaciones entre el fisco y los contribuyentes estarán determinadas por el principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales, lo que no significa que quede al arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Con dicho propósito sólo se enfatiza que no se estima necesario que en todos los casos la autoridad constriña o exija coercitivamente la observancia de las leyes, sino que se tiene la confianza de que la generalidad de los contribuyentes, por convencimiento y por su propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones.**

Esta confianza en la madurez y sentido de solidaridad social de la población, es el resultado de un largo proceso educativo y tiene muy variadas consecuencias en la legislación que se propone: por regla general, son los particulares y no la autoridad, quienes determinen por qué y cuánto deben pagar; la autoridad tiene funciones receptoras y de vigilancia del oportuno cumplimiento así como de la veracidad de los datos que le son declarados."⁸³

b) HETERODETERMINACIÓN

Giorgio Tesoro, manifiesta que es: "Un acto administrativo que contiene no sólo una manifestación de conocimiento, sino también una manifestación de voluntad de un órgano administrativo, dotada de efecto jurídicos."⁸⁴

La actividad desempeñada por el órgano implica un acto de voluntad encaminado a reafirmar la voluntad de la ley.

Cuando se establece que la determinación tributaria será realizada por la

⁸² QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *Derecho Tributario Mexicano*, México, Ed., Trillas, 1997, p. 105.

⁸³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Ed., Limusa S. A, de C. V., 1998, pp. 107 y 108.

⁸⁴ TESORO, Giorgio. Citado por VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, op. cit, p. 206.

administración se parte de la hipótesis de que la autoridad es concedora de la totalidad de los presupuestos determinantes de la obligación tributaria.⁸⁵

La determinación por la administración puede tener lugar por el mandato de ley simple y llano, o bien, por el mandato de ley por incumplimiento total o parcial del contribuyente.

La mayoría de las legislaciones establecen la determinación a cargo de la administración cuando el contribuyente o responsable, estando obligado a ello, no presenta la declaración, o dicha declaración da lugar a dudas, o, en fin no colabora en las actividades de inspección.

Fundamentalmente se puede hablar de dos sistemas de determinación por la administración:

- a) Sobre base cierta.
- b) Sobre base presunta.

Determinar implica esclarecer algo que teóricamente es ya conocido porque lo definen las normas, y cuya medida concreta en cada caso particular es lo que se desconoce. Ese algo es una magnitud, asumida por las normas como base imponible, y que aparece ligada estrechamente con el elemento material del presupuesto de la obligación tributaria.

Estimación indirecta.

La base imponible es el objeto de medición; lo que se ha de medir. El presupuesto de hecho no puede ser medido en su integridad, sino tan sólo su elemento material al que las normas hayan convertido en base.

La base imponible se integra de un acopio de datos concernientes a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración.

La estimación indirecta pierde objetividad; siendo presuntiva, se requerirá del uso de indicios y juicios sintéticos, teniendo como sustento sólo índices, signos cuya presencia sea reveladora de la riqueza que se pretende someter a tributación.

En sentido estricto se trata de un régimen de determinación de la base imponible, sino de un procedimiento destinado a la obtención de pruebas necesarias para determinar la base cuando no sea posible aplicar el régimen ordinario.⁸⁶

⁸⁵ PERULLES BASSAS, Juan José, *Manual de Derecho Fiscal (parte general)*, Barcelona, Bosch, 1961, p. 377.

⁸⁶ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Op. Cit.*, p. 207.

Este procedimiento en ningún caso debe ser calificado, de por sí, de ficción ni de presunción, pues no sustituye la realidad o se presume cierto el resultado alcanzado, sino que explícitamente se permite a la administración que recurra a las pruebas indirectas en la fijación de la base imponible.⁸⁷

Este tipo de determinación se lleva a cabo mediante la aplicación de pruebas indirectas, lo cual hace pensar que las presuncionales simples se aplicarán de manera corriente; luego entonces, frecuentemente se identifica a la estimación indirecta con la prueba por presunciones.

La utilidad de las presunciones en el ámbito de la estimación indirecta es basta, ya que facilita la configuración o el hallazgo de elementos que llevan a verificar la existencia, la estructura y el quantum del tributo. Las presunciones simples en la estimación indirecta también rinden sus frutos al obstaculizar la defraudación fiscal.

Por cuanto hace a las presunciones legales, podría decirse que éstas tienen un marco más restringido para producirse y valorarse, ya que dependen en gran medida de la voluntad del legislador.

Las presunciones legales encuentran un mejor escenario en la estimación directa; no obstante, también se les aplica ocasionalmente en el campo de la estimación indirecta.

La estimación indirecta, para tener éxito, debe permitir cierta flexibilidad de razonamiento al momento de vincular hechos conocidos y desconocidos.

Finalmente lo que distingue a una estimación directa de la indirecta es esencialmente los medios de prueba que se utilizan en una y en otra.⁸⁸

Reconocido sector doctrinal considera que sería mejor que no se incluyesen presunciones en el desarrollo de la estimación indirecta, ya que éstas pueden perjudicar la seguridad jurídica del contribuyente.⁸⁹

Cuando en uso de sus facultades de fiscalización, revisión y control, la autoridad administrativa determina la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo, sustituyendo o haciendo a un lado la autodeterminación realizada por el contribuyente, se produce un acto

⁸⁷ SÁNCHEZ PINO, Antonio José et. alt., *La Estimación Indirecta en el Ámbito de la Gestión Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2000, p. 37.

⁸⁸ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Op. Cit., p. 209.

⁸⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Comentarios a los artículos 50 y 51 de la LGT, Comentarios a las leyes tributarias financieras*, Madrid, Edersa, 1985, t. II, p. 54.

administrativo de determinación. Sin embargo, por el hecho de que la autoridad administrativa ejerza sus facultades de revisión, no es obligatorio que emita un acto administrativo de determinación, ya que durante los procedimientos de fiscalización y control puede llegar a la conclusión de que las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo realmente reflejan los ingresos obtenidos y que los tributos fueron pagados de forma adecuada.

El acto de determinación y liquidación de obligaciones emitido por la autoridad fiscal tiene la naturaleza de un acto administrativo debido a las siguientes razones:

- a) Formalmente es administrativo, porque las autoridades fiscales quedan incluidas dentro de la administración pública centralizada.
- b) Es materialmente un acto administrativo, en tanto crea una situación particular concreta.
- c) Porque el acto de determinación tiene el carácter de ejecutorio, como los restantes actos emanados de la administración pública.⁹⁰

c) DETERMINACIONES MIXTAS

DETERMINACIÓN REAL O CIERTA.- A falta de un término en la ley, esta forma de determinación se basa en la documentación comprobatoria, la contabilidad y demás papeles, la autoridad puede precisar en forma exacta la base del impuesto y el monto del gravamen conforme a las reglas previstas en la ley impositiva. La determinación real o cierta puede hacerse conforme a la facultad prevista en la fracción II del artículo 42 del CFF, que consiste en la rectificación de los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones; en este supuesto, la determinación de la base y, en su caso, de impuesto a pagar derivará de la revisión a los datos declarados por el particular, y en caso de error, la labor de la autoridad se concretará a las operaciones aritméticas para precisar la base gravable exacta y el monto del impuesto aplicando la tasa o tarifa.

Este tipo de determinación puede efectuarse cuando de las otras facultades de comprobación se trate, como la revisión de las declaraciones y la contabilidad, la revisión al dictamen y a la visita domiciliaria. En estos supuestos, la autoridad puede revisar la documentación y determinar en forma real o cierta la base del impuesto con los elementos

⁹⁰ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit., pp. 196 y 197.

respectivos, o en su caso, constatar que la realizada por el contribuyente se haya ajustado a las disposiciones legales.⁹¹

Este procedimiento se presenta cuando el contribuyente omitió parcial o totalmente cumplir con la determinación de sus obligaciones fiscales. Por esta razón, se habla de un procedimiento mixto, porque si bien la autoridad lleva a cabo la determinación de la obligación tributaria, ello se actualiza con la intervención del sujeto pasivo principal o bien de terceros.⁹²

La autoridad cuenta con todo tipo de elementos para comprobar la existencia de hechos generadores y llevar a cabo la determinación de las obligaciones que han resultado a cargo del contribuyente, puesto que dispondrá de los libros de los causantes y de la documentación comprobatoria de egresos e ingresos; es decir, el fisco tiene a su alcance los elementos relacionados con la hipótesis de incidencia y la magnitud de los hechos generadores.⁹³

Determinación Directa

Cuando para hacer el cálculo del impuesto o contribución, o, en algunos casos la autoridad, utiliza documentación específica (contabilidad), o un soporte electrónico, que trasluzca con claridad la situación económica del contribuyente, se realiza una determinación directa de base imponible. Mediante este método hay un pleno conocimiento y comprobación del hecho generador. La consecuencia: otorga al contribuyente la certeza de que se paga con apego a los lineamientos establecidos en el hecho imponible. También suele denominársele determinación con base cierta. A través de este régimen se da un valor económico al presupuesto establecido en la ley tributaria. Dos son los requisitos para que se tenga por hecha una determinación directa: a) Computo directo e inmediato de los elementos, factores, etc., presentes en la capacidad económica o contributiva; y b) Determinación directa e individual de la respectiva base imponible. Cuando no cumpla con tales requisitos no podrá considerarse una determinación directa, y se acercará a los

⁹¹ URESTI ROBLEDO, Horacio, Op. Cit., pp. 358 y 359.

⁹² QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit., p. 106.

⁹³ *Ibíd.* pp. 191 y 192.

parámetros de la determinación objetiva o estimación indirecta.

Estimación indirecta

Este método surge al carecer la autoridad de los elementos y datos necesarios para llevar a cabo una completa estimación. Es el caso de la falta de declaraciones, incumplimiento de obligaciones contables, donde la autoridad necesita, para conocer la carga del impuesto, estimar de manera indirecta la cuantía de la base imponible. La mecánica exige hacer uso de datos comparativos e inferidos. Sólo así se podrá dar un valor económico a la base imponible, que surge como consecuencia de la obligación tributaria. En opinión de Albinaña, la estimación indirecta se aplica en los supuestos donde surge una falta de colaboración del sujeto, no obstante las obligaciones que le alcanzan según las disposiciones vigentes, impiden la determinación-estimación de las bases imponibles. En su consecuencia son presuntas las bases imponibles así estimadas, que se valúan según presunciones no legales, establecidas por la propia administración tributaria en cada caso, sin perjuicio de la revisión encomendada a los tribunales en los supuestos de impugnación por el sujeto pasivo. Este régimen se concentra en aquellos contribuyentes que no atienden a los lineamientos de la ley tributaria.

En conclusión la figura de la estimación por base incierta, de carácter indirecta, es una herramienta necesaria que el legislador pone en manos de la autoridad administrativa, con el fin de que pueda hacer frente a los casos de evasión que se le presenten, y de desincentivar el no pago del tributo por parte del contribuyente.

El tipo puede ser conceptualizado como fijo o variable. En el primer caso queda expresado en una suma determinada de dinero debida por cada unidad de la base imponible. En el segundo supuesto puede estar comprendido entre un máximo y un mínimo, o lo que es lo más frecuente, puede coexistir en una cuota ajustada a la magnitud de la base imponible.

d) DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

En el Código Fiscal de la Federación se hace referencia a la determinación presuntiva de la siguiente manera:

"Artículo 55. - Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar."

El primer comentario que merece este numeral es que con una redacción poco feliz, se faculta a la administración para estimar indirectamente la base imponible, y de ahí liquidar

las contribuciones aplicables.

Para que se configure este supuesto es necesario que el contribuyente haya incurrido en las irregularidades a las cuales se refiere el artículo, y que dichas anomalías obstaculicen o impidan el conocimiento de la situación real del contribuyente o responsable.

El ejercicio de esta atribución por parte de la administración está, desde luego, sujeta a una regulación específica cuyo fundamento está constituido por los artículos 56, 61 y 62 del mismo ordenamiento.⁹⁴

"Artículo 56. - *Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:*

I. *Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.*

II. *Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.*

III. *A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.*

IV. *Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.*

V. *Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase."*

No obstante, "la estimación de oficio presunta, donde intervienen los indicios y presunciones, tipifica al proceso tributario como inquisitivo."⁹⁵

Fernandez Sagardi manifiesta al respecto; "...vale la pregunta de si la autoridad fiscal tiene la posibilidad de aplicar a su juicio indistintamente la determinación con base presunta, existiendo causa legal, o la determinación con base cierta cuando tiene todos los

⁹⁴ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Op. Cit. p. 209.

⁹⁵ NAVARRINE, Susana Camila y Asorey, Rubén O., *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Argentina, Buenos Aires, Depalma, 1985, pp. 96 y 97.

elementos a su alcance para hacerlo.”⁹⁶

"Artículo 61. - Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el Artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el período objeto de revisión sus ingresos, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al período objeto de la revisión.

II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del período de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 62. - Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por éste, cuando:

I. Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

II. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aún cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.

⁹⁶ FERNÁNDEZ SAGARDI, citado por VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Op. Cit., p. 212.

III. Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

IV. Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.”

El sistema tributario mexicano ha basado su funcionamiento en principios legales tales como el de la “buena fe”. Esto es el legislador federal ha estimado que la relación tributaria existente entre autoridad y contribuyente, debe mantenerse a través de otorgar credibilidad al particular, en cuanto a la declaración de contribuciones a su cargo.⁹⁷

La determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad tendrá lugar cuando el contribuyente o el responsable haya violentado el principio de la buena fe, y como resultado de ello la autoridad no esté en aptitudes para conocer con veracidad las operaciones por ellos realizadas.

Los supuestos previstos como causal para llevar a cabo la determinación presuntiva son hechos o actos que con su cumplimiento el particular puede evitar; en caso contrario, una vez ubicándose dentro de los supuestos de determinación presuntiva, se establece una duda razonable consistente en que todo lo que pueda decir y alegar a su favor probablemente no sea verdad, puesto que ya quebrantó el principio de la buena fe.

Bajo esta hipótesis, es incuestionable que no se puede exigir que la autoridad sustituya al particular en el cumplimiento de sus obligaciones, y que deba entonces complimentar todas las omisiones que pretenda liquidar, lo que parece como ilógico.⁹⁸

De aquí que el procedimiento de determinación presuntiva desarrollado por la autoridad tiene la credibilidad que la ley le otorga y, por tanto, obliga a que el sujeto pasivo cumpla con las obligaciones que le hubieren sido determinadas en dicho procedimiento, merced haber incumplido con las obligaciones formales y materiales que la ley le exige, y cuyo incumplimiento dio lugar a la imposibilidad de conocer correctamente todas sus operaciones.⁹⁹

Una vez determinado el crédito fiscal por la administración, el particular se encuentra ante la coyuntura de pagar el adeudo tributario o acudir ante los medios de defensa

⁹⁷ SANDOVAL GALINDO, Edmundo, “La Determinación Presuntiva en Materia Fiscal Federal”, *Revista Indetec*, Guadalajara, Jalisco, México, núm. 121, junio de 2000, p. 114.

⁹⁸ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Op. Cit. p. 216.

⁹⁹ SANDOVAL GALINDO, Edmundo, op. cit., p. 116.

previstos en el ordenamiento tributario.

Si el contribuyente opta por pagar, tiene la posibilidad de solicitar el pago en parcialidades, en el entendido de que deberá cubrir el importe de las contribuciones, los recargos, las multas y la actualización de todos estos accesorios.¹⁰⁰

Si el sujeto pasivo se inclina por impugnar el adeudo determinado por la autoridad usando los medios de defensa legalmente establecidos, cabe señalar que lo más probable es que éste tenga que garantizar el interés fiscal a su cargo, abriendo la posibilidad de hacer valer vicios de procedimiento sobre la forma o consideraciones de derecho sobre el fondo de la resolución.¹⁰¹

Cuando el contribuyente no presentó declaración o no tiene a la mano los libros o documentación contable que permita la verificación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la autoridad deberá proceder a determinar el crédito fiscal con base en deducciones o estimaciones, fundando y motivando la determinación en presunciones.¹⁰²

La determinación es el acto mediante el cual la autoridad, partiendo de un hecho conocido del sujeto pasivo o de un tercero, atribuye consecuencias a un hecho desconocido; de esta forma, si la autoridad desconoce los ingresos acumulables percibidos por el particular, para determinarlos puede partir de una presunción basada en un hecho diferente como sería la totalidad de depósitos efectuados en la cuenta bancaria de un accionista o funcionario de la empresa, cuando en ella se hayan depositado ingresos de la persona moral; o incluso, puede considerar la información de terceros como los clientes o proveedores.¹⁰³

La presunción según el Diccionario Jurídico Mexicano, es la consecuencia que la ley o el juzgador deducen de un hecho conocido para indagar la existencia o necesidad de otro desconocido.¹⁰⁴

¹⁰⁰ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Op. Cit. p. 217.

¹⁰¹ URBINA NANDAYAPA, Arturo, *El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales*, s. e., México, SICCO, 1998, p. 90.

¹⁰² QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit., p. 192.

¹⁰³ URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los Impuestos en México. Régimen Jurídico*, México, Editores Taxxx 2002, pp. 358 y 359.

¹⁰⁴ Diccionario Jurídico Mexicano, editado por la U. N. A. M. y Editorial Porrúa, México, 1991.

En el artículo 59 del CFF, el legislador estableció la materia que se presume, al señalar: Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario (presunción iuris tantum). O sea la determinación presuntiva efectuada por la autoridad admite la probanza en contrario, que puede ser aquella tendiente a demostrar que no realizó las hipótesis para aplicar ese método de imputación, o cualquier otra para demostrar la improcedencia de los resultados determinados. En éste método la autoridad cuenta con una presunción en su favor, mientras que el particular tiene la carga de la prueba.

La determinación presuntiva (llamada antes estimativa), se realiza cuando existe una causa que impide a la autoridad conocer con exactitud la base del impuesto, es decir, cuando carece de los elementos necesarios para su exacta o real determinación.

Ésta forma de imputación es de aplicación exclusiva por la autoridad, y el contribuyente no puede utilizarla pues debe sujetarse a los procedimientos establecidos en las leyes impositivas para la determinación real de la base gravable.

La consecuencia de la determinación presuntiva, salvo casos excepcionales, implica que la base de imposición sea mayor a la que el propio contribuyente hubiera obtenido mediante la aplicación de la ley impositiva.

La facultad de determinar presuntivamente no es absoluta, pues el legislador la limita a determinados casos que reflejan ciertas prácticas consideradas indeseables y graves que pudieran tener como consecuencia la evasión del pago, quien coincida con esos supuestos sufrirá los efectos del severo estatuto de determinación presuntiva.

Del texto del primer párrafo del artículo 55 se desprende que el legislador, ha previsto que las autoridades pueden determinar presuntivamente los ingresos, remanente distribuible, entradas, y el valor de actos, actividades o activos de los contribuyentes, pero siempre y cuando se configure cualquiera de las hipótesis establecidas en sus diversas fracciones, pues de lo contrario, y de no existir obstáculo para el ejercicio de las facultades de comprobación, las autoridades fiscales deben concretarse a revisar la documentación y contabilidad del particular, y en caso de existir irregularidades, proceder a la determinación real o cierta de contribuciones.

Presunción de Medios.- En el artículo 56 del CFF, se establecen los diversos medios para que se pueda realizar la determinación presuntiva con el fin de que las autoridades

fiscales calculen los ingresos brutos de los contribuyentes, respecto de los que proceda el pago de contribuciones, tales como: a) Los datos de la contabilidad del contribuyente o los de las declaraciones del ejercicio; b) La información de terceros como proveedores o clientes es válida, salvo que el contribuyente demuestre su falsedad; y c) La información obtenida por otras autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

El precepto menciona en su fracción V que se pueden utilizar medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase. Estos medios no se definen en la ley, por lo que la disposición contraviene el principio de legalidad, pues permite a la autoridad considerar discrecionalmente cualquier elemento.

En línea de principio sólo debería acudir a las presunciones con carácter subsidiario, esto es, cuando resulte especialmente difícil probar el hecho controvertido con los habituales medios de prueba; y asimismo este instrumento debe ser empleado con la precaución necesaria para evitar que su utilización en orden a preservar la igualdad de partes en el procedimiento, pudiera conducir a una inversión del equilibrio inicial que se pretende corregir, que sería nuevamente injusto.

En nuestra opinión no se trata de una presunción legal, ni judicial, ni la actualiza tampoco el contribuyente, sino de una presunción administrativa, ya que serán las autoridades fiscales, la que dirán cuando tienen lugar la presunción, es decir, en que casos el contribuyente ha obtenido ingresos y en qué casos no, lo que lleva a que, sin razón ética, ni jurídica, se entregue la determinación del tributo a las autoridades fiscales.

En otros términos a pesar de que las presunciones tributarias tienen por objeto promover la igualdad de las partes ante la prueba, el precepto reclamado implica que la facilitación probatoria de lugar a que la parte inicialmente desfavorecida (hacienda pública), se encuentre finalmente privilegiada. Y ante esa situación, las dificultades extraordinarias para enervar su eficacia y demostrar que no han tenido lugar los hechos que integran la afirmación presumida perjudican al sujeto pasivo, al alcanzar un resultado contrario al principio de capacidad económica.¹⁰⁵

En general, se puede afirmar que en la determinación de obligaciones fiscales omitidas, la carga de la prueba corre a cargo de la autoridad administradora del tributo, y los casos de excepción deben ser probados por el contribuyente. Esto resulta lógico si se

¹⁰⁵ URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los Impuestos en México. Régimen Jurídico*, México, Editores Taxxx, 2002, pp. 360 y 361.

considera que, de acuerdo con el artículo 16 constitucional, la autoridad tiene la obligación de fundar y motivar sus actos; es decir, que para determinar obligaciones fiscales debe señalar las circunstancias y hechos que tuvo en cuenta para emitir el acto de autoridad, así como los preceptos legales en que apoya su acción y que encuadran en la hipótesis normativa aplicable al caso particular.¹⁰⁶

Los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad conforme a la fracción VIII del artículo 55 del CFF. Los bienes se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo. La prueba de que dichos bienes no son propiedad del particular es la escritura pública en la que conste la adquisición por parte de un tercero o bien el documento en el que obre el derecho de un tercero sobre los bienes, o el contrato de uso o goce, etcétera.

107

CONSECUENCIAS DE LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD

La actualización de contribuciones

“Se deduce que la actualización de las contribuciones obedece a la pérdida de valor de la moneda causada por la inflación y otros efectos económicos que inciden negativamente en la recaudación, ya que un pago extemporáneo significaría una pérdida en términos reales si no se pudiera actualizar.

Los Recargos

Los recargos son una sanción por la mora o la espera, y constituyen una indemnización. Los recargos son similares a los intereses por mora del derecho privado; sin embargo, y tratándose de recargos por mora en el pago de un crédito fiscal, es la inflación y los intereses bancarios los que sirven de parámetro para la determinación de su monto mensual.

¹⁰⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Op. Cit., p. 191.

¹⁰⁷ URESTI ROBLEDO, Horacio, Op. Cit., p. 368.

Las Multas

Otra consecuencia del incumplimiento de la obligación de pago, lo es la multa y se aplica cuando **la autoridad ha realizado gestiones tendientes a lograr el cumplimiento**".¹⁰⁸

"...son dos los principales efectos que produce la emisión del acto de determinación:

1.- Se determina en cantidad fija el monto de la obligación y sus accesorios (recargos y multas).

2.- Con base en el acto emitido, se iniciará en contra del sujeto pasivo el procedimiento administrativo de ejecución, a efecto de obtener el cobro correspondiente.

Cabe destacar que el acto de determinación tendrá el carácter de irrevocable, por lo cual la autoridad administrativa no puede modificarlo o revocarlo una vez que lo haya emitido (artículo 36 del Código Fiscal Federal). En todo caso tendrá que acudir al Tribunal Fiscal de la Federación para obtener su anulación."¹⁰⁹

2. 3- DEFINICIÓN DE BASE IMPONIBLE

Base gravable es el elemento para poder determinar la contribución a cargo del sujeto pasivo.¹¹⁰

Puede decirse que la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto.¹¹¹

Una vez que se ha podido constatar que el hecho o la situación jurídica o de hecho, como la llama el legislador mexicano, se ha dado en la realidad y por ende se ha llegado a la conclusión de que la obligación tributaria ha surgido, es menester investigar en la ley qué valor del elemento objetivo del hecho generador hay que tomar en consideración para que al aplicarse la tasa, tarifa o alícuota dé como resultado el monto de la deuda o tributo a

¹⁰⁸ Idem, pp. 380, 384, 385 y 393.

¹⁰⁹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit., p. 196 y 197.

¹¹⁰ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios Tributarios. Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal, Expuesto en Forma Didáctica*, México, IMGRAF, 2002, p. 74.

¹¹¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit., p. 64.

pagar.¹¹²

La base gravable es la magnitud neta sobre la que se aplica directamente la tasa o tarifa, en unos casos se constituye por la utilidad gravable, que es el resultado de los ingresos obtenidos una vez restada los gastos y reducciones.¹¹³

Base gravable se define como la magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje, establecido también en ley da como resultado el monto del tributo a pagar.¹¹⁴

En derecho tributario, la base imponible es la magnitud que resulta de la medición del hecho imponible.

La base imponible es en definitiva la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto.¹¹⁵

Base del impuesto. Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etcétera.¹¹⁶

Unidad fiscal o unidad del impuesto. Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etcétera, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto.¹¹⁷

La base del impuesto es la cantidad a la que se aplica la tasa o tarifa prevista en la ley. O sea es la cantidad que se grava.¹¹⁸

Su surgimiento de la base imponible se condiciona a la realización del hecho

¹¹² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Ed., Thomson, 2004, p. 303.

¹¹³ REBOLLEDO HERRERA, Oscar, *Principios de Derecho Fiscal en el Estado de Tabasco*, México, Universidad Nacional Autónoma de México-Universidad Autónoma de Tabasco-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, p. 52.

¹¹⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Op. Cit., p. 53.

¹¹⁵ *BASE IMPONIBLE*, **Wikipedia**, "La Enciclopedia Libre", 21 de noviembre de 2008 en http://es.wikipedia.org/wiki/Base_imponible.

¹¹⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, México, Editorial Porrúa, 1963, p. 100.

¹¹⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Ibidem*, p. 100.

¹¹⁸ *Idem*.

imponible, por ser elemento de su medición. Se convierte a su vez, en la medida de la capacidad contributiva, exteriorizada en el elemento objetivo de dicho presupuesto. Y a su vez, al combinarse con el tipo de gravamen, materializa la cuantía de la prestación a cubrir.

119

En definitiva, la base se convierte en la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa.¹²⁰

Base gravable.- Es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.¹²¹

Base gravable.- Representa el monto sobre el que se aplicará la tasa una vez descontados algunos elementos por los que no se paga la contribución o que por ley deban restarse, porque fueron necesarios para obtener el ingreso.¹²²

2. 4.- TIPOS DE BASE IMPONIBLE

a) Base bruta. Es aquella que no admite deducciones.

b) Base neta. Se presenta cuando se permiten deducciones.

c) Base fija. Es aquella que no varía y resulta igual para todos.

d) Base variable. Se contempla por lo general en la aplicación de la progresividad impositiva, de tal manera que conforme aumenta tal base, se incrementa la tasa por pagar.

e) Base presuntiva. Ocurre cuando por cuestiones especiales la norma permite a la autoridad determinar presuntivamente ingresos, utilidades, actos, actividades, activos, etc., por ejemplo cuando el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria se oponga u obstaculice el inicio o desarrollo de facultades de comprobación u omita presentar declaraciones en un ejercicio fiscal.¹²³

¹¹⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio citado por ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), op. cit, p. 245

¹²⁰ FERREIRO LAPATZA, J., *Elementos Constitutivos de la Obligación Tributaria*, en Tratado de Derecho Tributario, Tomo segundo, dirigido por AMATUCI, Andrea, Temis, Colombia, 2001, p. 53.

¹²¹ ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, México, Editorial Porrúa, 2005, p. 66.

¹²² REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, Op. Cit., p. 111.

¹²³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Op. Cit., pp. 74 y 75.

Las leyes impositivas, sin referirse expresamente a la obligación fiscal, tributaria o impositiva, señalan que se gravan los actos jurídicos como la compraventa, el arrendamiento, el usufructo, la adquisición por fideicomiso, entre otros, atendiendo a alguna manifestación de riqueza como los ingresos y la propiedad o tenencia de un bien, su importación e incluso el ingreso derivado de un premio por rifa, sorteo o lotería.¹²⁴

La base también puede ser concebida con una calidad monetaria y no monetaria. En la primera el factor susceptible de medición está representado por cantidades efectivas de dinero, a las que habrá de aplicarse el tipo que corresponda, según lo establezca la norma positiva.¹²⁵

Gonzalez García y Lejeune, en un razonamiento similar otorgan el calificativo de graduales, a los que se pronuncian en magnitudes diferentes al dinero; ahora bien cuando el tipo se refiere a una base monetaria puede ser fijado, por ley, de dos formas: la primera al establecerse una cantidad específica por cada uno de los escalones en los que se descompone la base imponible. Una segunda opción demanda el establecimiento de un porcentaje para aplicar a la base gravable, cada uno de estos porcentajes adquieren la denominación de alícuotas, las cuales pueden ser proporcionales o progresivas.¹²⁶

A su vez, las bases imponibles pueden ser catalogadas como agregadas o desagregadas. En el primer caso se aplica un mismo tipo a toda la base; en cambio, en la segunda, la base se descompone para afectarla con tipos diferentes.

El valor de un bien (impuesto predial), la cuantía del negocio jurídico (contrato privado de compraventa); el gasto realizado (Impuesto al Valor Agregado); el ingreso percibido (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas); el patrimonio adquirido (Impuesto Sobre adquisición de Inmuebles), entre otros. Aún cuando la base se conforma de una serie de valores de índole económica, puede en algunos casos romperse la regla general, y estimarse respecto a elementos carentes de contenido económico, incardinados, entre otros sobre el peso y la medida de algún producto.¹²⁷

¹²⁴ URESTI ROBLEDO, Horacio, Op. Cit., pp. 351 y 352.

¹²⁵ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), op. cit., p.247.

¹²⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y Lejeune citados por ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), op. cit., pp. 249 y 250.

¹²⁷ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), op. cit., pp. 246 y 247.

La base imponible puede expresarse en diferentes unidades monetarias (renta, precios de adquisición, valor de mercado, contraprestación, etcétera) o también en otro tipo de unidad de peso, volumen, longitud, potencia, cantidad de empleados, etcétera, así se distingue entre bases monetarias y no monetarias.¹²⁸

Las alícuotas son un porcentaje del parámetro o base imponible; pueden ser proporcionales, progresivas o regresivos.

Los tipos de gravamen son los aplicados a los parámetros constituidos por magnitudes establecidas en la ley, sin referencia a su valor monetario, y pueden ser graduales y específicos.

Tipos de gravamen graduales. Consisten en una suma de dinero que se paga según el grado de una escala aplicada a una magnitud. Por ejemplo, el número de folios en documentos públicos, el número de kilómetros recorridos, la potencia de motores, o bien las características que se señalan para el pago de tenencia de vehículos.

Tipos de gravamen específicos. Son sumas de dinero en cantidad fija que se deben pagar por cada unidad. El parámetro son las unidades, y por cada una de ellas se debe pagar una cantidad fija, el tipo de gravamen específico.¹²⁹

2. 5.- DEFINICIÓN DE TASA O TARIFA

Tasa o tarifa de la contribución; es el porcentaje o cuota aplicable a la base gravable de la misma.¹³⁰

Tarifas. Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.¹³¹

Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje.¹³²

¹²⁸ BASE IMPONIBLE, Wikipedia, La Enciclopedia Libre, 21 de noviembre de 2008, en http://es.wikipedia.org/wiki/Base_imponible

¹²⁹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit., p. 99.

¹³⁰ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios Tributarios. Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal, Expuesto en Forma Didáctica*, México, IMGRAF, 2002, p. 74.

¹³¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p.100.

¹³² QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit., p. 64

Una vez surgida la obligación de pago del tributo a cargo del contribuyente es menester fijar el monto de lo que haya de pagarse por tal concepto. Esta magnitud expresada normalmente en términos porcentuales y que resulta indispensable dentro de la estructura de todo tributo es denominado tasa o alícuota.¹³³

Por tasa se entiende la alícuota o cantidad expresada normalmente en términos porcentuales que al ser aplicada a la base gravable da por resultado el monto del impuesto a pagar.¹³⁴

Tasa o tarifa: Es la cuota a pagar por la actividad gravable, que puede concretizarse en un porcentaje o en una cantidad fija o entre una mínima y una máxima.¹³⁵

La cuota del impuesto: Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.¹³⁶

Las tarifas contienen cuotas en cantidades o en porcentajes, y se presentan regularmente en un cuadro donde se establecen en orden ascendente o descendente las distintas bases impositivas.¹³⁷

Según Flores Zavala las tarifas: Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría. La cuota señala este autor, Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria.¹³⁸

Tasa, Cuota o Tarifa.- ya sea en forma numérica o porcentual, la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.¹³⁹

¹³³ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, op. cit., p. 54.

¹³⁴ Idem

¹³⁵ REBOLLEDO HERRERA, Oscar, op. cit., p. 51.

¹³⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., p. 100.

¹³⁷ URESTI ROBLEDO, Horacio, op. cit., p. 83.

¹³⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., pp. 110 y 111.

¹³⁹ ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, México, Editorial Porrúa, 2005, p. 66.

2. 6.- TASAS O TARIFAS (TIPOS)

Existen diversos tipos de tarifas tributarias, las más usuales son de derrama, fija, proporcional y progresiva.

La tarifa es de derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen.

La tarifa es fija cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

La tarifa es proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

Las tarifas progresivas son aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera que aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado.¹⁴⁰

Cuando la ley señala expresamente la cantidad a cubrir por la realización del presupuesto normativo, estamos en presencia de una contribución de cuota fija.

Los tributos de cuota variable, en cambio, son de contenido más complejo. En ellos la ley no especifica la cantidad a pagar; la prestación no está expresamente identificada, se requiere de ciertos elementos para dar un valor cuantitativo a la obligación tributaria. El mandato fijado no ha culminado con verter un específico valor económico. Por ende es necesario proceder a su cuantificación. Se requiere para ello, hacer uso de la base gravable, y del tipo, de cuya combinación saldrá la cuota.¹⁴¹

La tasa o alícuota en los diferentes tributos puede revestir diversas modalidades, siendo las más representativas las siguientes:

Tasa Fija.-...**se expresa no en términos porcentuales sino en números absolutos.**

Tasa Proporcional.-...**debe posibilitar que el impuesto que resulte a cargo siempre constituya la misma proporción de la base gravable, independientemente del valor de ésta.**

Tasa progresiva.- La progresividad exige de entrada la existencia de una multiplicidad

¹⁴⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª edición, México, Editorial Oxford, 2004, p. 125.

¹⁴¹ GONZÁLEZ GARCÍA ALVARADO, Esquivel, et al., Op. Cit., pp. 242 y 243.

de tasas, es decir una tasa no puede en solitario ser progresiva. La progresividad, por tanto es el resultado de articular de manera escalonada una diversidad de tasas dentro de un mismo tributo y particularmente un mismo impuesto de manera tal que cada una vaya representando una proporción mayor respecto de la magnitud a la que se aplica.

Técnicas de Progresión.

Progresión por categorías o clases. Bajo tal técnica la progresividad se consigue estableciendo diferentes categorías o familias de rentas gravables en orden creciente y fijando para cada una de ellas una tasa fija que será distinta en cada categoría y mayor conforme se vaya ascendiendo.

Progresión por grados o escalones. Esta técnica consiste en dividir la renta gravable en diversos tramos correspondiendo a cada uno de ellos una diferente tasa o alícuota de manera que personas con diferente renta gravable tributarán idénticamente entre sí hasta el escalón en que coincidan.¹⁴²

La tarifa que está formada por el conjunto de tipos o partes alícuotas, deducciones, incrementos o decrementos. Se le puede definir como la forma en que se calcula el impuesto.

Las alícuotas proporcionales, es la que permanece constante al variar la base imponible; es decir, la cantidad en dinero sobre la que se va a imponer el tributo aumenta, pero el porcentaje de la alícuota proporcional permanece constante.

Alícuota progresiva, en esta clase de tributo, al aumentar la base imponible, la alícuota se incrementa de manera proporcional, de modo que la obligación fiscal será proporcionalmente mayor mientras mayor sea el monto de la base imponible.

La progresividad continua o global. En este caso se aplicará la alícuota a la totalidad de la base gravable, es decir, existe de cero a un máximo que se exenta de pago, posteriormente se considera un mínimo gravable hasta una cantidad límite, a la cual le es aplicable el porcentaje o alícuota. Con este tipo de gravamen pudiera llegar a darse el caso de recaudar el cien por ciento de la base imponible, lo que originaría un tributo confiscatorio, el cual sería inconstitucional. Por tal motivo, la progresividad se suspende al llegar a cierta cantidad para que de ahí en adelante se presente la proporcionalidad.

¹⁴² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Op. Cit., p. 54.

Progresividad por escalones. Es este caso, la base imponible se divide por escalones. A cada uno de ellos se aplica una alícuota proporcional cada vez mayor que la que corresponde al inferior.

Las alícuotas discrecionales. Es este tipo gravámenes, se presenta un máximo y un mínimo entre los cuales el fisco determinará cuál extremo será aplicado. En el sistema tributario mexicano no existe este tipo de tributo.

Las alícuotas regresivas. Esta clase de alícuotas se presenta cuando se aumenta la base imponible, es decir, que cuanto mayor sea el monto de la base imponible, la alícuota disminuirá de manera proporcional.

En efecto, en tanto más aumente la base imponible, se observarán incrementos decrecientes en cuanto al monto de la obligación tributaria. Esta clase de regresividad es de carácter jurídico, y no debe confundirse con la de índole económica, tan criticada en materia de impuestos o indirectos, principalmente en los relativos al consumo, los cuales inciden con más fuerza sobre los contribuyentes de menor capacidad económica. ¹⁴³

Samuelson y Nordhaus precisan que la clasificación, son términos económicos relacionados con las proporciones que los impuestos representan respecto a las diferentes rentas. No debe interpretarse en términos emocionales o políticos.

Progresivos.- Son aquellos que gravan con un impuesto y una tasa más alta a quienes más renta perciban.

Proporcionales.- Representa gravar con una renta igual a los de mayor ingreso y a los de menor ingreso. Aparentemente es proporcional, pero en realidad son gravados con tasa igual a quienes no lo son. Un ejemplo de este tipo de impuestos son aquellos que tienen una tasa fija, en los que aparentemente pagan más quienes más tienen, sin embargo, son tratados igual respecto de los demás.

Regresivos.- Este tipo de impuestos gravan con una renta mayor a quienes menos tienen y con una renta menor a quienes más tienen.

Tasa.- Puede ser fija (en porcentaje o cantidad determinada) o progresiva. Es la cantidad, en por ciento o en cantidad, establecida en la ley. ¹⁴⁴

Antes de la Revolución Francesa, se dijo, los impuestos pesaban sobre campesinos,

¹⁴³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit., pp. 97, 98, 99, 100, y 102.

¹⁴⁴ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, Op. Cit., p. 111.

obreros y burgueses, en tanto la nobleza escapaba a su órbita de aplicación. El criterio igualatorio de ese movimiento obligó a una derrama de los gastos en forma proporcional, hasta que cambió el criterio impositivo con la adopción de las tasa progresivas, por virtud de las cuales se grava con mayor intensidad, en la medida en que los recursos del sujeto del impuesto son mayores, y por otra parte, se libera de las cargas públicas a quienes cuentan con recursos económicos limitados, con la tendencia de respetar un mínimo de ingresos inafectables, a fin de permitir la subsistencia del individuo.¹⁴⁵

“Las alícuotas que puede aplicarse a la base imponible, pueden ser de diversos tipos: Proporcional. Este tipo de alícuota permanece fija aun cuando la base imponible se modifique. La cuantía del tributo crece de manera proporcional al incremento de la base. Son en definitiva... un porcentaje que es siempre el mismo cualquiera que sea la cuantía de la base.

Progresiva. Las alícuotas progresivas aumentan conforme la base imponible se incrementa. Por tanto, la carga tributaria crece de manera más que proporcional, ajustándose con eficacia a los planteamientos de la capacidad contributiva. No es posible que la alícuota mantenga una perpetua progresividad, pues el impuesto llegaría a ser confiscatorio, superando el cien por ciento de la base gravable. Por ello, es necesario, por razones de técnica y justicia tributaria, que la última alícuota de la tarifa adquiera una naturaleza proporcional.

Regresivas. En éste caso, conforme aumenta la base imponible, la alícuota tiende a disminuir. Se produce, en consecuencia, el efecto contrario al generado por la alícuota progresiva.”¹⁴⁶

“Las cuotas de los impuestos pueden ser de los siguientes tipos:

- ❖ De derrama o contingencia.
- ❖ Fija.
- ❖ Proporcional.
- ❖ Progresiva.

¹⁴⁵ MARGAIN, Hugo, B., *Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa*, México, 1958, p. 58.

¹⁴⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y Lejeune citados por ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, (coord.), op. cit. pp. 251 y 252.

- ❖ Degresiva.
- ❖ Regresiva, o progresiva inversa, o al revés.

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

Esta forma de impuestos tiene las siguientes ventajas para la administración y para el causante: A.- Para la administración, porque es de un rendimiento seguro y no aleatorio, como el de los otros sistemas. B.- Para los contribuyentes, porque no habrá exceso de celo por parte de los agentes fiscales, ya que la cantidad que cada uno debe pagar está predeterminada. C.- Habrá menos interés en realizar maniobras fraudulentas por la misma razón expresada en el párrafo anterior, y D.- Los causantes se vigilarán unos a otros, porque la omisión de uno de ellos puede significar aumento en las cargas de los otros.

Tiene las siguientes desventajas: a) Es anticuada. Sólo conviene en Estados poco avanzados, de administración rudimentaria, pero no en un Estado bien organizado, porque el sistema de cuota es más científico; b) No tiene la productividad de los impuestos de cuota fija o de tanto por ciento, porque no puede tener el aumento natural en el rendimiento que tienen éstos; c) Puede dar lugar a injusticias en la repartición, porque es inevitable cierta arbitrariedad; d) Requiere procedimientos complicados para su cálculo; e) La repartición puede entrañar errores, que repitiéndose en cada grado, pueden dar resultados inconcebibles con la regla de la uniformidad del impuesto.

Cuota fija. Existe este tipo de cuota cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

Cuota proporcional. Existe este tipo de cuota, cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

CUOTA PROGRESIVA. HAY DOS CLASES DE PROGRESIVIDAD: DIRECTA E INDIRECTA

En la indirecta, la cuota es proporcional y lo que crece es la porción variable del objeto del impuesto. Podemos mencionar dos formas principales: Primera. Cuando se concede una exención general hasta cierta cantidad límite. La cuota con la que se grava lo que excede, es proporcional. En este caso, al aumentar el valor del objeto, aumenta el por ciento de

dicho valor sometido a impuesto sin llegar nunca a quedar gravado en su totalidad. Segunda. Se divide la renta o el capital en grados y en cada grado se señala como gravable un tanto por ciento del objeto, cada vez mayor, hasta que las cantidades que exceden de ciertos grados, quedan totalmente gravadas. La cuota en este caso es también proporcional. Lo que crece es el valor de la base.

Hay progresividad directa, cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base.

Existen tres tipos principales:

1º Progresividad por clases.

2º Progresividad por grados.

3º Progresividad por coeficientes.

Estas dos últimas reciben el nombre genérico de progresividad por grados o por secciones. En el primer caso se señalan en la tarifa clases o categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase por la cantidad inferior y la superior, que figuran en la tarifa, con excepción de la última; a cada clase se le aplica una cuota cada vez mayor. Para determinar el impuesto en un caso concreto, simplemente se aplica al total el tanto por ciento que corresponde, de acuerdo con la clase en la que queda comprendido, como si fuera una cuota proporcional.

La progresión por grados, consiste en que se divide la base en fracciones o secciones sucesivas, y a cada sección se le aplica un tanto por ciento cada vez mayor.

El tercer sistema, que es el de coeficientes progresivos, se caracteriza por lo siguiente: se divide la base en fracciones, en la misma forma que en el caso anterior; se establece una cuota proporcional, igual para todas las fracciones, pero se establece además, un coeficiente que va siendo mayor para cada sección o fracción, como en el caso anterior.

Este sistema tiene por objeto hacer posible el pago de la parte proporcional del impuesto, en el momento de la percepción, a reserva de que se cubra lo que corresponda por cuota progresiva en el momento en que se determine la total percepción anual.

Cuotas de regresivas. Son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base. El resultado es el mismo que el de la progresividad, en cuanto se gravan con cuotas más altas, las bases más altas y con cuotas

menores, las más bajas, pero se distinguen en que la cantidad a partir de la cual se aplica el tanto por ciento máximo es muy bajo en las degresivas y en que los grados o secciones son pocos en número, seis cuando más, en tanto que en las progresivas los grados son múltiples.

Cuota progresiva inversa o al revés, llamada también regresiva, aun cuando debemos evitar este último nombre para evitar confusiones. En este tipo de cuotas, mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento. El procedimiento para el cálculo es el de la progresión por grados.

En conclusión, es correcto el establecimiento de impuestos progresivos, siempre que por la naturaleza del gravamen pueda utilizarse esta forma, pues sólo pueden tener este carácter los impuestos directos personales, como la renta, las sucesiones y las donaciones. **Los impuestos al consumo no se prestan a la progresividad.”**¹⁴⁷

Según Flores Zavala la cuota proporcional existe cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.¹⁴⁸

Sergio F, de la Garza dice que: Existe alícuota proporcional cuando el monto del impuesto está expresado por una función lineal de la base de la imposición, es decir, cuando su tasa es constante por relación a la variable de referencia que puede ser la base de imposición de la materia imponible.¹⁴⁹

Cuota Progresiva.- Se encuentra en tarifas, es una cuota proporcional que aumenta conforme se incrementa la base gravable. Esta cuota es llamada así porque se encuentra en las tarifas progresivas que atienden a varias categorías o renglones asignando a cada una de ellas una cuota proporcional mayor conforme aumenta la base.¹⁵⁰

Regresiva.- Es la que se encuentra en las tarifas, y disminuye al aumentar la base imponible.

La cuota de derrama, que es una cuota proporcional en la cual primeramente se

¹⁴⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, México, Ed., Porrúa, 1963, pp. 102 y 103.

¹⁴⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Ibidem*, p114.

¹⁴⁹ GARZA, Sergio F., de la, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2000, p. 441.

¹⁵⁰ URESTI ROBLEDO, Horacio, *Op. Cit.*, p. 82.

determina el monto que el fisco persigue recaudar, para luego distribuirlo entre los sujetos mayormente beneficiados; se usa principalmente en la contribuciones especiales, que aunque no reconocidas por el CFF, se incluyen en la ley anual de ingresos ya como derechos o impuestos.

Derrama.- Estas cuotas de derrama establecidas para obtener el costo de la obra en función del beneficio que reporta el aumento de valor de un inmueble, no son equitativas al establecerse distinciones en la naturaleza de los inmuebles y al gravar a determinados particulares que se encuentran en el campo de ejecución de la obra pública que finalmente beneficia a la colectividad; además los gastos que originan las obras públicas pueden ser realizados con el rendimiento de los impuestos directos o indirectos, y una mala administración impositiva o las deficiencias en el gasto no las justifican. Además en ocasiones la obra genera una disminución del bien inmueble.

Fija.- Es la que se presenta en cantidad determinada y se aplica por cada unidad gravada; también existen Las cuotas fijas formando parte de las tarifas progresivas. La cuota fija es la que se señala en la ley en cantidad exacta, la cual debe pagarse según la unidad tributaria que se establezca (ingresos, valor del bien importado, kilos, metros, etcétera)

2. 7.- LA JUSTICIA FISCAL EN LA DETERMINACIÓN

Elementos de la capacidad contributiva

Dichos elementos pueden ser de dos tipos:

- a) Objetivo.- Se presenta por la riqueza ostensible de los gobernados, por el patrimonio, la renta o el consumo.
- b) Subjetivo.- Es la aptitud para contribuir, si no hay esa posibilidad, deberá disponerse la no causación impositiva.

En la relación entre la tasa y la base de la imposición debe considerarse siempre la capacidad contributiva del sujeto pasivo, para que se respeten los principios de proporcionalidad y equidad en materia impositiva. ¹⁵¹

¹⁵¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal 1*, México, IURE Editores, 2003, p. 99.

Las leyes que impongan contribuciones a los particulares deberán ser proporcionales a la capacidad económica del contribuyente, señalando con certeza y claridad el sujeto que debe pagarla, el hecho generador de la obligación fiscal, la base gravable, la tasa, cuota o tarifa a pagar, la forma y lugar de pago; de manera tal que la obligación fiscal no resulte incómoda para el contribuyente en su cumplimiento.

El fisco deberá establecer un sistema recaudatorio eficiente y ordenado con el fin de recaudar más contribuciones, pero además con el objeto de gastar lo menos posible en la recaudación para que no resulte incosteable.¹⁵²

En las contribuciones el gobernado debe contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de su parte justa y adecuada de su riqueza, la cual al ser gravada deberá procurar el menor impacto o sacrificio económico posible en el contribuyente para que no resulte ruinoso o exorbitante el cobro.

Comentario del licenciado Óscar Galeano; **“La acción de la Administración se deja sentir en la marcha de todos los servicios públicos y en las obras que realiza para su propio desenvolvimiento.**

Para la realización de estos fines que conducen al bienestar de la comunidad, necesitan los órganos del Estado de la participación de sus nacionales, tanto en la contribución de los gastos públicos, como de la cooperación que deban prestar para el mantenimiento de las propias instituciones estatales.¹⁵³

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.¹⁵⁴

Bien sabemos que la justicia es un concepto difícil de definir ya que engloba múltiples características. En opinión de Berliri, L. V., **“La justicia es algo que no se muestra sino que se siente y es especialmente un concepto límite, una tendencia, que casi siempre se realiza**

¹⁵² GONZÁLEZ LÓPEZ-GUERRERO, Luis, *Derechos de los contribuyentes*, México, Instituto Politécnico Nacional-Universidad Nacional Autónoma de México, 2000, p. 17.

¹⁵³ Licenciado en Derecho, desempeño los cargos de ministro consejero en el servicio exterior mexicano y de Director General de Asuntos Jurídicos en la Secretaría de Relaciones Exteriores.

¹⁵⁴ ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, Op. Cit., p.65.

por aproximación. Es más incluso allí, donde sea posible conseguir la justicia perfecta nunca son decisivas para demostrar la bondad de los resultados obtenidos los instrumentos y las **formulas del científico, sino de la sensibilidad relativa de la "conciencia-económica-social", la cual al contrario de las valoraciones científicas, es tan sutil en las apreciaciones cualitativas, como burdas en las cuantitativas.**" ¹⁵⁵

La realización del hecho imponible demarca el inicio de la actividad tributaria. El obligado tributario por la realización del presupuesto fáctico, adquiere un deber fiscal para desempeñar. La pretensión del acreedor tributario surge, a su vez, después de verificarse el hecho imponible, pero sólo podrá exigirse cuando el contribuyente incumpla con su obligación y se agoten las instancias formales de declaración y pago establecidas por el Código Fiscal de la Federación. En consecuencia, la ejecución del hecho imponible implica para el sujeto que lo consuma un deber de hacer, sin desembocar, de manera inmediata, en el surgimiento de una obligación de pago, y por tanto el correlativo derecho de la autoridad de requerir el cumplimiento de la obligación impositiva. ¹⁵⁶

"El fin principal de una contribución, o utilizando su figura principal: el impuesto, implica una obligación de pago. Empero, no basta con que la ley cree un supuesto normativo o hecho imponible, y posteriormente, ante una actuación del sujeto, ajustándose a dicho presupuesto, consolide la cuantía de la obligación de pago. Esta es una primera fase, en algunos tributos se requiere de una segunda, la cual obedece a todo un procedimiento de liquidación. Así, es necesario hacer uso de otros institutos tributarios llamados de cuantificación. Nos referimos a la base gravable, el tipo y la cuota del impuesto. Esta última etapa, con mucho lo más importante, da contenido económico a la obligación tributaria al cuantificar el hecho imponible. Para el obligado tributario es necesario, por tanto, conocer los elementos que le ayudarán a determinar la cantidad a pagar. Sobre todo hará efectiva la garantía de seguridad jurídica establecida por la Constitución, en el tenor de que su aportación será una efectiva representación de su aptitud contributiva. Como se denota la capacidad contributiva no sólo está inmersa en el presupuesto normativo, sino tiene una fuerte ingerencia en los elementos cuantitativos de la obligación tributaria. El legislador debe, por tanto, poseer una amplia cultura jurídica tributaria, con el fin de

¹⁵⁵ *El impuesto Justo*, Ed., IEF, Madrid, 1986, p. 58.

¹⁵⁶ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, (coord.), op. cit., p. 238.

conocer la técnica necesaria para que cada contribución se ajuste a los lineamientos **subjetivos y objetivos”** ¹⁵⁷

Precisamente, la elección de la materia imponible debe respaldarse por efectivos índices de riqueza. Donde exista una manifestación económica apta para contribuir, sólo allí puede configurarse una carga impositiva. ¹⁵⁸

“La justicia del tributo exige no sólo una acertada elección de los hecho imponibles, sino también una acertada elección de los hechos imponibles, sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria que acerque la contribución de cada contribuyente a la cuota ideal y justa que de acuerdo a su capacidad contributiva le corresponda satisfacer al Estado y a los demás entes públicos.” ¹⁵⁹

La figura del objeto imponible es de gran importancia en un sistema tributario vislumbrado como justo. Lo idóneo es que cada contribución identifique con claridad su objeto imponible y describa la capacidad contributiva elegida por el legislador.

“...al concepto de capacidad económica, a pesar de que dicho término, como tal, no se encuentra definido por la legislación nacional.

No basta con entender que toda capacidad comercial se traduce, invariablemente, en una capacidad económica, a pesar que es bien sabido que los actos comerciales se encuentran estrechamente relacionados con el lucro, que no es más que la ganancia o provecho económico que se obtiene de una cosa; hay que señalar que no toda capacidad económica se deriva de una actividad comercial.

Así, la verdadera razón jurídica de una contribución no se encuentra en la arbitrariedad del poder de imperio de un Estado, sino en el reconocimiento de una capacidad económica en el sujeto pasivo de la relación tributaria que permita el financiamiento de los gastos públicos que el Estado haya programado en el ámbito de su interés económico y social.

Y, aunque el principio de gasto público subsiste como elemento esencial para justificar económicamente el poder tributario del Estado, el principio de capacidad económica es el determinante de la capacidad contributiva. Es decir, la obligación de pagar contribuciones

¹⁵⁷ Ibidem, p. 241 y 242.

¹⁵⁸ Ibidem, p. 247.

¹⁵⁹ CORTES DOMÍNGUEZ, El Principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, num. 60. pp. 1037 y 1038.

no depende del beneficio que proporcionalmente del gasto público se obtiene, independientemente de que todos los particulares tienen la obligación de contribuir para el financiamiento del Estado, sino que dependerá de conformidad a su capacidad económica.

En la actualidad, existen diversos criterios para poder determinar la capacidad económica de un ente, especialmente para efectos tributarios; esos criterios son el ingreso, el gasto y el patrimonio.

Los sistemas tributarios mundiales, y que se jacten de ser modernos, miden la capacidad económica no sólo por todo aquello que represente un incremento en la esfera económica de un sujeto determinado (ingreso), o por las disminuciones que el mismo sufra (gasto), sino que, además de esos conceptos, también dicha capacidad se mide por lo que **“queda” después de hacer la operación aritmética** correspondiente, es decir, por el patrimonio.

De este modo el poder tributario del Estado se hace valer a través de contribuciones que gravan el ingreso, el gasto y el patrimonio; tres conceptos que, en su análisis conjunto, son un claro reflejo de la capacidad económica, y en consecuencia son determinantes de la capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva asegura que la facultad de una persona para enfrentar la carga tributaria se mide con relación a su capacidad económica y ésta, a su vez, **se mide con fundamento en su ingreso, su gasto y su patrimonio.** ”¹⁶⁰

“Si por mandato constitucional, artículo 31 fracción IV, el único criterio que ha de regir y que por tanto debe seguir el legislador para determinar quiénes hayan de pagar tributos es el de la capacidad contributiva, obvio que los diversos hechos imposables deberán construirse a partir de hechos que a juicio del legislador revelen precisamente tal aptitud para contribuir para los gastos públicos. Ordinariamente esta capacidad contributiva se mide en términos de disponibilidad de excedentes, una vez que el sujeto ha encarado la satisfacción de sus necesidades personales y familiares.

El legislador no ha de construir los diversos hechos imposables de manera caprichosa, sino que ha de hacerlo sólo a partir de referido criterio impuesto por la Constitución. Solo los hechos reveladores de capacidad son aptos para construir a partir de ellos hechos imposables.

El color de la piel, el deporte que se practica, la religión que se profesa, el tipo de

¹⁶⁰ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Op. Cit., pp. 82 y 83.

peinado, el carácter, etc., son hechos neutros respecto a la capacidad contributiva, ya que la experiencia nos dice que puede tener capacidad contributiva quien tiene uno u otro color de piel, quien profesa una u otra religión, quien utiliza uno u otro peinado, quien tiene uno y otro carácter, por tanto a partir de tales hechos no es posible lógicamente que el legislador construya hechos imponibles y por tanto haga un buen día que paguen impuesto los de carácter irascible, los de tez morena o los feligreses de determinado credo religioso.

Todo hecho imponible o generador de obligación tributaria ha de construirse por mandato constitucional a partir de un hecho que a juicio de legislador ponga en evidencia la capacidad contributiva. Si por imperio constitucional la capacidad contributiva, proporcionalidad de los tributos, es el único criterio o razón por la que el legislador puede imponer a alguien la carga de pagar un determinado tributo, el reto es cómo identificar la presencia de tal capacidad en las personas, para luego hacer que paguen el tributo.

La técnica utilizada por el legislador tributario para cumplir con el mandato constitucional y por ende hacer que tribute sólo quien detente tal capacidad contributiva es la de seleccionar en la ley una serie de hechos que a juicio del legislador sean reveladores de tal capacidad, para luego establecer que siempre que se den en la realidad surja a cargo de quien los realiza, la obligación de pagar el tributo. De esta manera se consigue que sólo tribute a juicio del legislador quien detente tal capacidad y que no sea llamado a contribuir quien no la detente. Todo esto es lo que hace el legislador al definir en ley los diversos hechos generadores de obligaciones tributarias a título de los diferentes tributos.

Por ejemplo, respecto a la renta existente consenso de ser un buen revelador de capacidad contributiva en virtud de que la experiencia enseña que ordinariamente quien la percibe, por ejemplo salarios, honorarios, actividades empresariales, etc., tiene un determinado poder económico. A partir de tal convicción el legislador construye en ley un hecho generador de obligación tributaria estableciendo por ejemplo que quien perciba ingresos a título de salarios, de honorarios, por actividades empresariales, etc., debe pagar el impuesto sobre la renta y que el impuesto a pagar ha de ser en función de la renta percibida.

Mediante tal técnica el legislador consigue por una parte hacer que soporte el pago de tal tributo sólo quien tiene capacidad contributiva, sólo quien percibe la renta, y que no lo soporte quien no tenga tal condición.¹⁶¹

¹⁶¹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Op. Cit., pp.257-259.

CAPITULO 3.- VALUACIÓN DE INMUEBLES

Introducción Capitular. 3. 1.- Antecedentes. 3. 2.- Factores del valor, Utilidad, Escasez, Deseo, Poder real de compra, Oferta y demanda. 3. 3.- Características del Valor, Técnica del cálculo de costos, Distinción entre precio, mercado, costo y valor, Valor comercial. 3. 4.- Terreno y Predio, Descripciones legales del terreno, Medidas y colindancias, Sistema de Lotes y Manzanas, Información sobre la Zonificación Urbanística y Uso de la Tierra. 3. 5.- Principios que Determinan el Valor de un Inmueble, Principio de sustitución, Principio del más alto y mejor uso, Factores externos, Cambio, Conformidad, progresión y regresión, Crecimiento, equilibrio y declinación, Anticipación, Mejoras, Ley de ganancias crecientes y decrecientes, El principio de anticipación, El principio de cambio, Oferta y Demanda, Competencia, Principio de Substitución, Costo de Oportunidad, Equilibrio, Contribución, Productividad excedente, Conformidad, Factores Externos, 3. 6.- Los Medios que Influyen en el Valor de los Inmuebles, Aspectos Económicos, Aspectos Sociales, Aspectos Geográficos y Ambientales, Restricciones Públicas, Otras Restricciones al Uso de Bienes Inmuebles.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

Un financiamiento es esencial para casi todas las transacciones de bienes raíces; también lo es el área de especialidad en valuación. Un avalúo es una estimación u opinión sustentable del valor de una propiedad. Se busca una estimación confiable del valor de un inmueble por muchas razones distintas. El vendedor desea conocer el valor de su propiedad para determinar un precio de venta apropiado; el comprador se apoya en una estimación previa para estar seguro de que el vendedor ha fijado un precio justo para la propiedad, y el corredor o notario desea obtener máxima comisión sobre la venta.

Además, las instituciones financieras insisten en contar con un avalúo para poder determinar la cantidad de dinero que deben prestar al solicitante de un crédito. Los avalúos también se usan para determinar el valor para fines tributarios.

Ya sea que se hable de compraventas, o cualquier otra forma de transmisión de propiedad de un inmueble, un avalúo riguroso es la base para la transferencia de cualquier propiedad. Sin embargo, hay por lo menos otra razón importante para realizar un avalúo: ayudar a una institución crediticia a tomar decisiones respecto al financiamiento que puede otorgar para la constitución de regímenes de condominio para la vivienda de las personas y

que éste en efecto, es el campo que requiere un mayor trabajo de valuación en la actualidad.

Un avalúo comercial es una estimación sustentable del valor de una propiedad. Incluye una descripción de la propiedad en cuestión, la opinión del valuador acerca de las condiciones en que se encuentra, su disponibilidad para un propósito dado y su valor expresado en dinero a precios de mercado libre. Puesto que se trata de sólo una estimación, el merito de cualquier avalúo depende de la habilidad, experiencia y buen juicio de la persona que lo realiza. Con un avalúo objetivo y cuidadosamente documentado, todas las partes que intervienen, ya que contarán con un instrumento que les ayudará en cada etapa del proceso de la transacción.

CAPITULO 3.- VALUACIÓN DE INMUEBLES

3. 1.- ANTECEDENTES

La tierra constituye el cimiento de las actividades sociales y económicas de los pueblos y representa tanto una comodidad, como una fuente de riqueza. Puesto que la tierra es esencial para la vida y la sociedad, reviste importancia para muchas disciplinas, incluyendo el derecho, la economía, la sociología y la geografía. Es posible que cada una de estas disciplinas aplique a los bienes raíces, un concepto algo distinto.

Dentro de la amplia esfera de la ley, se toman en consideración tales aspectos como tenencia y uso de la tierra. En la economía, la tierra se considera como uno de los cuatro agentes de la producción, junto con mano de obra, el capital y la operación empresarial. La tierra aporta muchos de los elementos naturales que contribuyen a la prosperidad de un país. La sociología da a la tierra un aspecto dual: es tanto un recurso que puede ser compartido por todos, como un bien de propiedad privada, susceptible de aprovechamiento y mercadeo en beneficio particular. La geografía se concentra en describir los elementos físicos de la tierra así como las actividades de las personas que hacen uso de ella.

El valor de la tierra es un concepto económico. Abogados, Economistas, Sociólogos y Geógrafos comparten un criterio común sobre los atributos de la tierra;

- a) Cada parcela de terreno es única en su ubicación y composición.
- b) La tierra es físicamente inmóvil.
- c) La tierra es perdurable.
- d) La disponibilidad de tierra es finita.
- e) La tierra es útil para las personas.

Los valuadores de bienes raíces consideran estos atributos como base para determinar

el valor de los bienes raíces. Reconocen los conceptos de la tierra que rigen en otras disciplinas, pero lo que más les interesa son las evidencias que el mercado aporta para determinar el valor, más que los conceptos teóricos. El mercado refleja la actitud y las acciones de las personas, ante fuerzas sociales y económicas.

El uso de la tierra se deriva de los mandatos de una sociedad organizada. En países donde la propiedad y el concepto de la tierra no son libres, el gobierno frecuentemente controla el uso de la tierra. En economías de libre mercado, el uso de la tierra se reglamenta dentro de un marco de leyes. Para comprender cómo funcionan las diversas fuerzas que afectan la tierra, es indispensable reconocer el papel que la ley desempeña.¹⁶²

Las normas del Instituto Mexicano de Valuación, datan de 1980 y se hace referencia a ellas porque permiten conocer los conceptos vigentes hace más de veinte años, y porque son la manifestación del interés de un organismo gremial de ordenar una actividad que, en esa fecha, era practicada en su gran mayoría por profesionales de la ingeniería civil y de la arquitectura. Su consejo directivo para el periodo 1981-1982, estaba integrado por seis ingenieros civiles y dos arquitectos- que se formaban como peritos valuadores por el método maestro-aprendiz. El fin del Instituto Mexicano de Valuación, al publicar sus normas fue, según el propio texto, el de homogenizar los procedimientos de valuación de bienes raíces... **(para regir), los aspectos técnicos y éticos en la elaboración de los avalúos por parte de sus agremiados, y unificar los criterios que permitan una mayor integración conceptual y disciplinaria en la prestación de los servicios profesionales de su competencia.**

La Comisión Nacional Bancaria y de Valores explica la actualización del 2000, de las disposiciones de carácter general para la prestación del servicio de avalúos por parte de las instituciones de crédito, al señalar que es fundamental que dichas instituciones cuenten con manuales que contengan prácticas y procedimientos, así como criterios técnicos que coadyuven a que los avalúos que realicen estén estandarizados, se apeguen a principios valuatorios que sean aceptables en los ámbitos nacional e internacional, y generen un mayor nivel ético y de competencia en protección de los usuarios de tales servicios.

La Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales no expresó su propósito al emitir su Glosario de términos de valuación en 2001; su reglamento, emitido en noviembre de 1999, también es omiso sobre la materia, aún cuando asigna a la Dirección General de Avalúos elaborar los proyectos de normas, políticas, lineamientos, metodologías y procedimientos a

¹⁶² LANDIS, Michael, *El Avalúo de Bienes Raíces*, 12ª ed. Estados Unidos, Editorial. Appraisal Institute, Appraisal of real estate. Spanish, 2002, pp. 1 y 2.

que deberán sujetarse la práctica de los avalúos, para ser sometidos por el presidente de dicha Comisión a la consideración del titular de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, quien tiene facultades para autorizarlos en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

El International Valuation Standards Committee, en sus normas del año 2000, se manifiesta conciente de que los rápidos cambios económicos que se presentaron en la década de los setenta sirvieron para mejorar el reconocimiento que los participantes del mercado le otorgaron a la importancia de las valuaciones profesionales de inmuebles, así como de que el cambio constante en la globalización de los mercados de inversión subrayan, además, la necesidad de crear normas de valuación aceptadas internacionalmente; a partir de estas consideraciones elaboró las Normas Internacionales de Valuación 2000 de acuerdo a tres objetivos:

- Facilitar las transacciones internacionales y contribuir a la viabilidad de los mercados inmobiliarios, promoviendo la transparencia de los informes financieros, así como la confiabilidad de las valuaciones realizadas para asegurar créditos e hipotecas, para transacciones relativas a transferencias de propiedad y para conciliaciones de litigios entre particulares y en asuntos fiscales.
- Servir como guía profesional para los valuadores alrededor del mundo, permitiéndoles responder a las exigencias de los mercados internacionales de propiedades en materia de valuaciones confiables, y a los requisitos financieros de la comunidad internacional de negocios.
- Proporcionar normas de valuación e informes financieros que satisfagan las necesidades de los países en vías de desarrollo y de reciente industrialización.

En 1988 se estableció en México el primer posgrado en valuación: la Facultad de Arquitectura de la UNAM, abrió su especialidad en valuación a todas las profesiones con un propedéutico, dos semestres y tesina para obtener el título de especialista en valuación, con cédula emitida por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública; de entonces a la fecha muchas universidades, en las principales ciudades del país, ofrecen posgrados en valuación a nivel especialidad y de maestría, y los organismos gremiales organizan permanentemente cursos de educación continua. Es de reconocerse el esfuerzo y el constante desarrollo que en esta materia han logrado estos últimos.

Uno de los aspectos a considerar en las normas son los criterios para la certificación de los profesionales que practican la valuación y la relación con su formación académica y su permanente actualización, atendiendo al carácter transdisciplinario de esta actividad y rompiendo con algunas ideas que han sido superadas por la realidad.

Sin embargo, las instituciones del gobierno federal normativas y operativas en materia de valuación han venido emitiendo sus normas y glosarios en los últimos años sin invitar, ni a los organismos gremiales, ni a las universidades, ni a las dependencias y entidades que realizan operaciones inmobiliarias, ni a las instituciones financieras a participar en su formulación, de suerte que, con frecuencia, hay una desvinculación entre lo que se discute en los posgrados, lo que establecen las instituciones normativas, lo que exigen las instituciones operativas, lo que practican los valuadores, lo que requiere la actividad económica y lo que imponen la globalidad de la economía y la internacionalización de los negocios. Son considerables las consecuencias en la economía derivadas de todas esas desvinculaciones.¹⁶³

3. 2.- FACTORES DEL VALOR

El valor es extrínseco al producto, bien o servicio al que se suscribe. Se crea en las mentes de las personas que constituyen el mercado. Son complejas las relaciones que crean valor, y los valores cambian cuando cambian los factores que lo influyen.

Típicamente, son cuatro los factores económicos interdependientes que crean valor; utilidad, escasez, deseo y poder adquisitivo real. Los cuatro factores deben estar presentes para que una propiedad tenga valor.

UTILIDAD

Utilidad es la habilidad de un producto de satisfacer una carencia, necesidad o deseo humano. Todas las propiedades deben tener una utilidad para sus inquilinos, dueños/inversionistas o dueños/ocupantes. Las propiedades residenciales satisfacen la necesidad de albergue. Las propiedades comerciales pueden tener ciertas características en su diseño que realce su atractivo. Los atractivos de estas propiedades se conocen como

¹⁶³ RAMÍREZ FAVELA, Eduardo, *Valuación, Apreciación o Prognosis Inmobiliaria*, México, UNAM, 2002, pp. 141-145.

amenidades. El valor de las amenidades está relacionado con cuan deseables y útiles son al dueño/ocupante o al inquilino. El valor de una propiedad para un inquilino puede convertirse en ingreso en forma de renta para su propietario. Los beneficios derivados de propiedades productoras de ingresos generalmente pueden medirse en términos de flujo de efectivo. Que tanto influye la utilidad de la propiedad sobre el valor, depende de las características de la misma propiedad. Factores tales como tamaño, diseño, ubicación y otros elementos que sean de utilidad, pueden ejercer una influencia significativa sobre el valor de una propiedad.

Los beneficios de la tenencia de una propiedad real se derivan del conjunto de derechos que el dueño posee. Restricciones sobre los derechos del dueño podrían inhibir el flujo de beneficios y, por ende, disminuir el valor de la propiedad. En forma similar, una propiedad sólo podrá alcanzar su valor más alto si puede legalmente realizar su función más útil. Reglamentaciones ambientales, de urbanización, de escrituras y otras limitaciones sobre los derechos de tenencia podrían mejorar o restar utilidad y, por ende, valor a una propiedad.

ESCASEZ

Escasez se define como la relación entre la oferta actual o anticipada de determinado bien, en relación con la demanda que exista para el mismo. En términos generales, si la demanda es constante, la escasez del bien lo hace más valioso. Por ejemplo, la tierra todavía es abundante. Sin embargo, tierra útil y deseable es relativamente escasa y, por lo mismo, tiene mayor valor. Ningún objeto, incluyendo la propiedad real, puede tener valor a menos que la escasez se combine con la utilidad. El aire, que tiene un gran nivel de utilidad, carece de un valor económico definible porque es abundante.

DESEO

El deseo se define como la esperanza de un comprador; de que un bien satisfaga sus necesidades (por ejemplo: albergue, vestidura, alimentación, compañía), o necesidades humanas más allá de los requerimientos elementales para el sostenimiento de la vida. Al igual que con los factores utilidad y escasez, el deseo sólo se materializa con poder adquisitivo o poder de compra.

PODER REAL DE COMPRA

El poder real de compra es la habilidad de una persona o de un grupo para participar en un mercado; es decir, poder adquirir bienes y servicios mediante el pago de contado o su equivalente. La valuación de una propiedad debe incluir un análisis de la capacidad del mercado para efectivamente pagar la propiedad.

OFERTA Y DEMANDA

La compleja interacción de los cuatro factores que crean un valor se refleja en el principio económico básico de oferta y demanda. La utilidad de un bien, su escasez o abundancia, la intensidad del deseo humano de adquirirla y el poder real para comprarla afectan la oferta y demanda del bien en cualquier situación.

La demanda de un bien es propiciada por su utilidad y afectada por su escasez. La demanda también se ve influida por el deseo y por las fuerzas que crean y estimulan el deseo. Aun cuando el deseo humano podría no tener límite para algunas cosas, tal deseo se ve reprimido por un poder de compra efectivo. Por lo mismo, la inhabilidad de comprar cosas caras afecta la demanda.

En forma similar, la oferta de un bien se ve influenciada por su utilidad y restringida por su escasez. La disponibilidad de un bien se ve afectada por cuan deseable es. La tierra es un bien limitado y un terreno ubicado en un área apropiada para un fin específico se vuelve más escaso entre mayor sea la necesidad percibida. Un poder de compra lento tiende a frenar el factor oferta. Si se amplía el poder adquisitivo, se reduce la oferta de un bien relativamente fijo y esto, a su vez, induce al mercado a incrementar la oferta.¹⁶⁴

3. 3.- CARACTERÍSTICAS DEL VALOR

El valor se define como el precio más probable, en una fecha específica, en que deben venderse los derechos de una propiedad determinada, ya sea de contado o en términos equivalentes al contrato o bajo otras condiciones claramente definidas. Ello después de que ésta sea exhibida en un mercado competitivo bajo todas las condiciones que impone una

¹⁶⁴ LANDIS, Michael, Op. Cit. pp. 27 y 28.

venta justa, actuando ambos, el comprador y el vendedor con prudencia, de manera informada, y velando cada uno por sus propios intereses, asumiendo que ninguna de las partes se encuentra bajo presión.”¹⁶⁵

¿Es lo mismo el valor de mercado que el precio demandado? ¿Qué el precio ofrecido? ¿Qué el precio de venta? Las dos respuestas posibles para todas estas preguntas son “tal vez” y “a veces”. El precio demandado es lo que el vendedor piensa que será una oferta aceptable por su propiedad. El precio ofrecido es lo que un comprador ofrece realmente por ella. El precio de venta es el que acuerdan en último término el vendedor y el comprador. Todos estos pueden ser diferentes del valor de mercado de la propiedad según lo determina un valuador, y ninguno de ellos ser exactamente igual al valor de mercado estimado. No es difícil pensar en algunas razones que hacen que esto sea así.

TÉCNICA DEL CÁLCULO DE COSTOS

Con este método, el valuador hace una estimación del costo actual que significaría reproducir la casa, más cualquier otra mejora que se le haya añadido (un garaje o un patio), como si fuera nueva. Resta luego cualquier pérdida de valor causada por la depreciación de las mejoras. La depreciación incluye todos los factores que reducen el valor de la casa sujeto por debajo de su costo actual de reproducción.

Por último, el valuador suma el valor estimado del terreno mismo, que resulta de una análisis de ventas de lotes baldíos similares.

El razonamiento detrás de este método es que un comprador bien informado no pagará más por una casa que el costo que le significaría construir otra casa parecida, en un lote similar y en condiciones semejantes.

La depreciación puede ocurrir por deterioro o por obsolescencia. El deterioro es una pérdida del valor de una vivienda como resultado del desgaste ordinario por uso, desintegración y exposición a los elementos a lo largo del tiempo. Ejemplos de deterioro pueden ser un techo deteriorado que necesita tejado nuevo, pintura que se descascara, ventanas agrietadas y otras manifestaciones físicas, que hacen a la propiedad menos deseable para compradores potenciales. La obsolescencia puede ser funcional o externa.

¹⁶⁵ Ibidem, p. 21.

La obsolescencia funcional es una pérdida de valor causada por deficiencias dentro de la propiedad, tales como pasillos mal diseñados, deficiente distribución de habitaciones y presencia de sistemas y aparatos en malas condiciones. La obsolescencia externa es una pérdida de valor causada por condiciones negativas fuera de la propiedad, tales como falta de demanda de viviendas en el área, cambios en el uso del suelo o el surgimiento de inconvenientes y peligros y exposición a contaminantes tales como ruido excesivo, humo y tráfico. ¹⁶⁶

DISTINCIÓN ENTRE PRECIO, MERCADO, COSTO Y VALOR

Los valuadores mantienen una cuidadosa distinción entre los términos precio, mercado, costo y valor. El vocablo precio generalmente se aplica a una venta o transacción e implica un intercambio; un precio es un hecho consumado. Una vez fijado, el precio representa la cantidad que determinado comprador acepta pagar y que determinado vendedor está dispuesto a aceptar como pago, de acuerdo con las circunstancias de la operación.

Por lo regular, estas circunstancias reflejan las condiciones dentro de uno o varios mercados. Un mercado es un conjunto de convenios que unen a compradores y vendedores a través del mecanismo del precio. Un mercado puede definirse en términos de geografía, de productos o características de productos, del número de compradores y vendedores disponibles o de acuerdo con algún otro arreglo, según las circunstancias.

Un mercado de bienes raíces es la interacción de individuos que intercambian derechos sobre propiedad real por otros bienes, tales como dinero. Se definen mercados específicos de bienes raíces con base en el tipo de propiedad, su ubicación, su potencial para la generación de ingresos, características propias para la inversión, características propias para el arrendamiento u otros atributos reconocidos por quienes participan en el intercambio de propiedad real. Dos ejemplos de mercados específicos de bienes raíces los tenemos en un mercado para nuevas residencias unifamiliares que se venden en \$150, 000 y el mercado para edificios de departamentos ubicados en la proximidad del distrito comercial pero que requieren trabajos de renovación.

¹⁶⁶ VENTOLO JR., William y Williams R. Martha, *Técnicas del Avalúo Inmobiliaria. Guía Completa para Vendedores, Corredores, Administradores, Inversionistas y Valuadores de Propiedades*, 2ª reimpresión, Editorial Pax México, Impreso en Colombia, 1997, p. 9.

Los valuadores utilizan el término costo en relación con la producción, no con el intercambio. El costo puede ser un hecho consumado o una estimación anticipada. (Los valuadores distinguen entre costos directos e indirectos). Los costos pueden identificarse dentro de la fase que les corresponde en el proyecto; es decir, el costo efectivo de la construcción o el costo total de la urbanización. El costo de construcción, o sea el precio de postura del contratista, normalmente incluye los costos directos de mano de obra y materiales, más sus costos indirectos. El costo de urbanización, que se distingue del costo de las mejoras (construcciones), es el costo que representa crear una propiedad, incluyendo el terreno, y llevaría a un estado eficiente de operación. El costo de urbanización incluye la utilidad necesaria para compensar al empresario por su tiempo y riesgo al crear el proyecto. Los gastos relacionados con los bienes raíces se encuentran directamente ligadas al precio de bienes y servicios en mercados competitivos. Por ejemplo, se determinan los costos de materiales para techado, albañilería, planos arquitectónicos y el alquiler de andamios, de acuerdo con la interacción de oferta y demanda en áreas específicas, sujetos a la influencia de fuerzas sociales, económicas, gubernamentales y ambientales.

Las relaciones de precio, mercado y costo también incorporan los conceptos de valor. El valor puede tener muchos significados en los avalúos de bienes raíces. La definición depende de su contexto y aplicación. Comúnmente, el valor en el mercado, se percibe como la anticipación de beneficios a obtener en el futuro, puesto que el valor cambia a través del tiempo, el avalúo refleja el valor en un momento dado. El valor, en un momento determinado, representa el valor monetario de una propiedad, bienes o servicios para compradores y vendedores. Para evitar confusiones, los valuadores no utilizan la palabra valor en forma aislada. En lugar de ello, se refieren a valor de mercado, valor de utilización, valor de inversión, valor catastral y otros tipos específicos de valor. En la mayoría de los casos, la misión de los valuadores consiste en determinar el valor de mercado. La estimación de este valor es el fin que normalmente persigue todo avalúo.

El precio más probable que una propiedad debe obtener en un mercado competitivo y abierto, de acuerdo con todas las condiciones imperantes de una venta justa. Se da por hecho que el comprador y vendedor han actuado en forma prudente y que el precio no se ha visto afectado por un incentivo indebido. Esta definición implícitamente conlleva una fecha de venta determinada, así como la transferencia del título de propiedad del vendedor al comprador bajo condiciones en que:

- 1.- Tanto el comprador como el vendedor se encuentran típicamente motivados;
- 2.- Ambas partes se encuentran bien informadas o asesoradas y actúan de acuerdo con lo que consideran sus mejores intereses;
- 3.- Se ha exhibido la propiedad en el mercado abierto durante un tiempo razonable;
- 4.- El pago se hace de contado, en dólares de los Estados Unidos o bajo condiciones financieras comparables; y
- 5.- El precio representa el valor normal de la propiedad en venta, sin verse afectado por financiamiento especial o creativo ni por concesiones por parte de persona alguna asociada a la venta.¹⁶⁷

Valor y precio no es lo mismo y es que ambos términos se usan indistintamente tratándose de bienes inmuebles, tales como: edificios, hoteles, hospitales, centros comerciales, etcétera, lo que, en otras cosas, propicia la confusión entre aquellos profesionales dedicados a la valuación de inmuebles. Ante esta circunstancia, a las que se agregan las que actualmente vive el mundo como la globalización de la economía, la liberación de los mercados, la internacionalización de los negocios inmobiliarios, etcétera, es necesario estudiar la evolución histórica de los conceptos de valor y precio, no nada más como un mero intento de especulación académica, sino con la intención de encontrar fundamento para una mejor valuación inmobiliaria.

VALOR COMERCIAL

La crisis de la valuación en México ha impulsado a los organismos gremiales y a las instituciones relacionadas a modificar las normas. En ellas, el concepto de valor comercial se impone como una conclusión obligada, y se ha incluido en la legislación como referencia, pero sin precisarlo; ha evolucionado para ser definido de diferentes formas en las normas de los organismos gremiales y de las instituciones, como se observa en lo que se expone a continuación;

Del Instituto Mexicano de Valuación: Cantidad más probable, expresada en dinero, que se espera produzca la venta de un bien inmueble en un mercado competitivo y abierto, bajo todas las condiciones para una venta justa, en la que tanto el comprador como el vendedor

¹⁶⁷ LANDIS, Michael, Op. Cit. pp. 17- 22.

actúan prudentemente, con conocimiento, y asumiendo que el precio no está afectado por un estímulo indebido.

De la Comisión Nacional Bancaria y de Valores: Precio límite que un comprador bien informado paga por un bien, después de comparar con el precio de compra de otro bien similar.

De la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales: Cantidad más alta, expresada en términos monetarios, mediante la cual se intercambiaría un bien en el mercado corriente de bienes, entre un comprador y un vendedor que actúan sin presiones ni ventajas de uno u otro, en un mercado abierto y competido, en las circunstancias prevalecientes en la fecha del avalúo y en un plazo razonable de exposición.

Del International Valuation Standards Committee: Cantidad estimada a la que se debe intercambiar una propiedad en la fecha del avalúo, entre un comprador y un vendedor dispuestos en una transacción prudente después de una comercialización adecuada, en donde las partes actúan en forma prudente, con conocimiento y sin compulsión.

Del Comité Técnico de Normalización Nacional en Materia de Información en Prestación de Servicios de la Secretaría de Economía: Lo denomina valor de mercado y lo define como la cantidad estimada por la cual se debe intercambiar, a la fecha de la valuación, entre un comprador y un vendedor dispuestos en una transacción de libre competencia, después de una comercialización adecuada en donde ambas partes actuaron con conocimiento, de manera prudente y sin compulsión.

Para enriquecer este análisis, se incluye la definición que establece la Ley 388 de 1997 de la República de Colombia: el valor comercial de un bien raíz es el precio más probable por el cual éste se transaría en un mercado donde el comprador y el vendedor actuarían libremente, con el conocimiento de las condiciones físicas y jurídicas que afectan al bien.

Tanto la definición del Instituto Mexicano de Valuación como la Ley 388 de 1997 de la República de Colombia se apoyan en la teoría del valor único, aceptada por la Unión Panamericana de Asociaciones de Valuación en el XI Congreso Panamericano de Valuación, celebrado en Brasil en 1979.

De las tres primeras definiciones expuestas se desprende que el valor comercial es una especulación del valuador sobre la respuesta de un comprador y un vendedor ante la perspectiva de cerrar una operación inmobiliaria, y que esa especulación debe surgir de investigaciones en un mercado que satisfaga determinados requisitos, entre ellos que en él

se ubique el bien inmueble analizado, que el comprador y el vendedor se encuentren en determinadas circunstancias y que asuman determinadas conductas.

En cambio, las dos últimas definiciones consideran que el valor comercial es la cantidad estimada en que se debe intercambiar una propiedad en la fecha del avalúo, definición que parece contradictoria, porque si es estimada no puede ser obligada.

El Instituto Mexicano de Valuación y de la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales exigen que la investigación se realice en un mercado competitivo, abierto y libre de presiones, condiciones que se orientan a lo que los economistas llaman mercado de competencia perfecta, en el cual en el mercado de un determinado bien deben participar un número considerable de agentes económicos como ofertantes y demandantes, para que ninguno represente una parte del mercado total lo suficientemente grande como para alcanzar una influencia que le permita imponer precios.

La Comisión Nacional Bancaria y de Valores es omisa en establecer condiciones para reconocer a un mercado como fuente de información.

Por su lado, el International Valuation Standards Committee (IVSC), hace interesantes consideraciones sobre el mercado, que a continuación se comentan:

Para la IVSC un mercado es el ambiente en que se comercializan bienes y servicios entre compradores y vendedores a través de un mecanismo de precios, definición de mercado que incluye un concepto similar al sistema de precios de la teoría de los precios de Milton Friedman, y que posiblemente explique el porque define al valor comercial como la cantidad estimada a la que se debe intercambiar una propiedad en la fecha del avalúo.

El concepto de mercado del IVSC implica que los bienes o servicios pueden comercializarse entre compradores y vendedores sin ninguna restricción indebida en sus actividades, con lo cual nuevamente se acerca a Friedman, que considera deseable que los mercados sean libres de la intervención gubernamental –producción, comercialización, subsidios o simple control-.

La investigación de mercado implica, para la IVSC, juzgar –especular- sobre los precios más probables en que concluirán compradores y vendedores de una propiedad en el mercado, lo que parece contradecir a su definición de valor comercial, si se ignora la explicación antes citada relacionada con Friedman, lo que parece confirmarse porque para la IVSC, la venta de la propiedad valuada no es una condición que se requiera para estimar el precio al que se debe vender si se vendiera en la fecha de la valuación.

El mercado de un bien raíz contempla una representación de su utilidad reconocida por el mercado, más que por su condición física, y la utilidad en un mercado determinado puede diferir de la que se reconoce en otro mercado, con lo cual la IVSC, se aproxima a la teoría subjetiva.

Adicionalmente a lo expuesto por las instituciones, y aceptando que cuando se habla de un mercado abierto, competitivo y libre de presiones se habla de un mercado de competencia perfecta, tratándose de inmuebles debe de considerarse lo siguiente:

No existe un mercado inmobiliario, sino varios por la variedad de tipos de inmuebles y porque en cada país, región, ciudad o zona existen diferentes condiciones socioeconómicas que condicionan el comportamiento de los mercados por tipo de inmueble. Es decir, para cada tipo de inmueble y para cada país, región, ciudad o zona existe un mercado particular.

Dividir el mercado en las categorías que propone el Comité Técnico de Normalización Nacional en Materia de Información en Prestación de Servicios de la Secretaría de Economía, conduce a aceptar que los compradores o vendedores no están bien informados del futuro de los bienes, porque ninguno estaría dispuesto a comprar o a vender con un valor derivado de un mercado para el uso existente si sabe que le es más conveniente cualquiera de otros valores.

En la medida en que existan menos agentes económicos, y por ende menos operaciones para un tipo de inmueble en un determinado país, región, ciudad o zona, se reduce la posibilidad de encontrar un mercado de competencia perfecta.

En los mercados de algunos tipos de inmuebles –el más señalado es el de la vivienda- existen agentes económicos que son lo suficientemente grandes como para imponer precios en alguna medida, en algún país, región, ciudad y zona- por ejemplo el INFONAVIT, del lado de la oferta y algunos sindicatos del lado de la demanda de vivienda social-, y en esa medida se disminuye la perfección de la competencia.

Los ciclos económicos en nuestro país presentan caídas en la producción y el empleo con una frecuencia relativamente alta, ciclos que generan distorsiones en los mercados inmobiliarios: propietarios que salen al mercado con la urgencia de vender para satisfacer necesidades apremiantes o saldar pasivos de alto riesgo, compradores que salen en busca de oportunidades, etcétera, por lo que en circunstancias de caídas económicas prácticamente todos los mercados inmobiliarios están sujetos a grandes presiones y distorsiones, y su estabilización toma tiempo.

La normatividad urbana y ecológica se encuentran en permanente evolución; a cada cambio en los planes o programas de ordenamiento urbano y ecológico corresponde un cambio radical en las condiciones de algunos de los mercados inmobiliarios, consecuencia de modificaciones en los potenciales de aprovechamiento; por ende los valores comerciales se ven presionado por los cambios, y su estabilización toma tiempo.

Las operaciones inmobiliarias que se realizan en el país –compraventa, arrendamiento, incorporaciones a fideicomisos, otorgamientos en garantía, etcétera- enfrentan riesgos que condicionan su posición en los mercados, y por ende su valor comercial, y que generalmente se descubren después de realizada la operación. Los riesgos más frecuentes son los de inseguridad jurídica en la propiedad, invasiones por conflictos sociales e inseguridad física –construcciones dañadas por sismos o huracanes, inundaciones, deslaves, cavernas, instalaciones peligrosas, etcétera.

El mercado de predios rústicos está permanentemente sujeto a las grandes presiones de los mercados nacionales e internacionales de los productos agropecuarios, de la política agropecuaria del gobierno federal –crédito, impuestos, subsidios, etcétera- y de fenómenos sociales –principalmente invasiones-.

En resumen para Gau, al ser los mercados inmobiliarios imperfectos, no pueden ser eficientes, principalmente porque los agentes económicos que pueden o necesitan participar en ellos no tienen iguales facilidades de acceso a la información, ni tienen las mismas expectativas sobre los beneficios derivados del uso o explotación de los inmuebles y, por tanto, no tienen la misma percepción sobre el precio de los mismos.¹⁶⁸

“Valor de mercado o venal de un inmueble (VM). Es el precio al que podría venderse el inmueble, mediante contrato privado entre un vendedor voluntario y un comprador independiente en la fecha de la tasación en el supuesto de que el bien se hubiere ofrecido públicamente en el mercado, que las condiciones del mercado permitieren disponer del mismo de manera ordenada y que se dispusiere de un plazo normal, habida cuenta de la naturaleza del inmueble, para negociar la venta.

A tal efecto se considerará:

¹⁶⁸ RAMÍREZ FAVELA, Eduardo, Op. Cit. pp. 117-123.

a) Que entre vendedor y comprador no debe existir vinculación previa alguna, y que ninguno de los dos tiene un interés personal o profesional en la transacción ajeno a la causa del contrato.

b) Que la oferta pública al mercado conlleva tanto la realización de una comercialización adecuada al tipo de bien de que se trate, como la ausencia de información privilegiada en cualquiera de las partes intervinientes.

c) Que el precio del inmueble es consecuente con la oferta pública citada y que refleja en una estimación razonable el precio (más probable) que se obtendría en las condiciones del mercado existentes en la fecha de la tasación.

d) Los impuestos no se incluirán en el precio. Tampoco se incluirán los gastos de **comercialización.**" ¹⁶⁹

3. 4.- TERRENO Y PREDIO

Las actividades culturales, políticas gubernamentales y económicas de una sociedad se ven reflejadas en sus leyes. La abogacía no se enfoca en las características físicas de la tierra, sino en los derechos y las obligaciones asociadas con los diversos intereses que se relacionan con ella. En los Estados Unidos se reconoce el derecho individual de las personas a poseer y usar la tierra para beneficio material, al mismo tiempo que protege el derecho de todas las personas de hacer uso de dicha tierra. En otras palabras la Ley reconoce el posible conflicto entre dominio privado y uso público.

"Quien posee tierra, posee también desde el cielo sobre ella hasta las profundidades de la tierra". Esta vieja máxima constituye la base para la siguiente definición legal: Un predio no sólo incluye la tierra y el suelo, sino todo lo que se encuentre adherido, sea por obra de la naturaleza, como árboles y vegetación, o por obra del hombre, como casas u otras construcciones. No abarca únicamente la superficie, sino todo lo que se encuentre por arriba y por debajo de la tierra. Por lo mismo, en teoría legal, un terreno no consiste sólo en la parte que cubre la superficie, sino se conforma como una pirámide invertida. Esta tiene su punta, o vértice, en el centro de la tierra y se extiende hacia fuera a través de la

¹⁶⁹ Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, Sobre Normas de Valoración de Bienes Inmuebles y de Determinados Derechos para ciertas finalidades financieras.

superficie, por los linderos del terreno y continua en forma ascendente hasta llegar a los cielos.

Se define como terreno, a un lote que ha sido construido de tal manera que esté listo para utilizarse para un fin específico. Un terreno puede contar con construcciones propias o exteriores, apropiadas para el uso propuesto o para su urbanización. Las construcciones exteriores pueden incluir agua, sistemas de drenaje y alcantarillado, cable de servicios públicos y acceso a caminos. Las construcciones propias pueden consistir en jardinería de ornato, edificios complementarios y servicios de apoyo.¹⁷⁰

Por lo general, la mayoría de las personas relacionan un terreno con suelo físico. Sin embargo, desde el punto de vista legal, terreno se refiere tanto a la superficie de un lugar como a todo lo que está debajo o encima de él, incluyendo, con restricciones, derechos sobre el aire que lo rodea.

Un predio residencial, por otra parte, es un terreno al que le suma las mejoras que se hacen para prepararlo a la construcción de una vivienda, edificio de departamento u otra estructura. Las mejoras a un predio pueden incluir el trabajo de desmonte, nivelación, relleno, compactado, mejoras de tipo estético, instalación de drenaje, alcantarillas, conexiones para otros servicios (agua, gas, electricidad), guarniciones y banquetas, alumbrado público y acceso a caminos pavimentados ya existentes.

Para iniciar el estudio del avalúo de bienes raíces, se debe hacer una distinción importante entre los términos *bien raíz* y *propiedad raíz*. Bien Raíz, se refiere al terreno físico, tangible, y a todas las cosas permanentemente unidas a él, llamados bienes inmuebles. Propiedad Raíz, se refiere a los derechos de propiedad sobre el bien físico, con frecuencia parte de un paquete de derechos. En este paquete se incluyen los derechos a usar, vender, alquilar o ceder el bien raíz, así como a elegir no ejercer cualquiera de estos derechos.

Un propietario no es, propiamente hablando, dueño de un bien raíz, es decir, del objeto físico que dice poseer. Lo que es suyo es el paquete de derechos que va con la propiedad. Esto es lo que se puede comprar y vender en una transacción de bienes raíces.

Aunque son conceptos diferentes, los términos bien raíz y propiedad raíz se suelen

¹⁷⁰ LANDIS, Michael, Op. Cit. p. 2.

utilizar indistintamente en el lenguaje cotidiano.¹⁷¹

DESCRIPCIONES LEGALES DEL TERRENO

Los linderos del terreno distinguen las propiedades individuales. El terreno dentro de determinados límites o linderos puede conocerse como parcela, lote, predio o solar. Estos términos pueden aplicarse a cualquier tipo de terreno construido o baldío.

Una parcela generalmente se refiere a una porción de terreno que podría identificarse con una descripción común y que tiene un solo propietario. Cada parcela de propiedad real es única. Para identificar parcelas individuales, los valuadores utilizan descripciones legales. Una descripción legal identifica una propiedad de tal forma que no pueda confundirse con ninguna otra. Puesto que específicamente identifica y ubica una parcela de propiedad real, en un avalúo frecuentemente se incluye una descripción legal. Generalmente, la descripción legal de una propiedad se asienta en la escritura, que puede obtenerse del dueño de la propiedad o de la oficina de catastro local.

MEDIDAS Y COLINDANCIAS

El sistema más antiguo para el levantamiento de planos topográficos es el de medidas y colindancias, mediante el cual se mide e identifica el terreno a través de una descripción de sus linderos. Este sistema data desde hace siglos, retrocediendo a un tiempo en que las colindancias de una propiedad se fijaban por un comprador y vendedor al caminar por el perímetro de una propiedad, colocando mojoneras en el camino. Era práctica común en Europa Occidental levantar planos de un terreno bajo el sistema de medidas y colindancias, y al colonizarse América del Norte se empleó el sistema extensamente al transferir una propiedad de la corona a los colonizadores, así como para transferencias entre los propios colonos. La descripción de una parcela de propiedad raíz a base de medidas y colindancias describe los linderos de una propiedad en términos de puntos de referencia. Para seguir una descripción de este tipo, es necesario comenzar en un llamado punto de inicio. Este punto de inicio representa el punto primario de referencia. Enlazado con las medidas de propiedades colindantes, recorre varios puntos de referencia intermedios hasta regresar al

¹⁷¹ VENTOLO JR., William y Williams R. Martha. Op. Cit. p. 4.

punto de inicio. El regreso es conocido como cierre y es necesario para asegurar la precisión del deslinde.

Colindancias.- Se refiere al punto de inicio, que también es el punto de regreso. Todos los puntos intermedios, a veces denominados mojoneras, pueden referirse a piedras específicamente identificadas, a árboles, a algún riachuelo, a la esquina de otra propiedad o simplemente a puntos topográficos de referencia.

Medidas.- Describe la dirección que sigue el agrimensor de un punto de referencia a otro y las distancias entre los puntos. Sabiendo la dirección o rumbo de cada punto, se puede pensar en uno u otro. Esta dirección o rumbo se identifica en grados, minutos y segundos en un ángulo del norte o del sur. Por lo tanto, en su recorrido de un punto a otro, el topógrafo se mueve del vértice de un ángulo al vértice de otro.

La distancia entre ángulos se mide en metros, en forma lineal. Sin embargo en algunas ocasiones esta medición entre ángulos resulta errónea. Cuando esto sucede, se mide la distancia efectiva entre los puntos o mojoneras. Esta distancia toma precedencia sobre la medición en ángulo, sobre todo cuando existen disputas entre linderos. Se emplean mojoneras permanentes, o sea señales de agrimensión fijadas en concreto, para eliminar posible confusión sobre los puntos de inicio.

SISTEMA DE LOTES Y MANZANAS

El sistema de lotes y manzanas, que emanó del sistema de agrimensura rectangular, puede emplearse para simplificar la descripción de la ubicación de pequeñas parcelas. El sistema se estableció cuando los topógrafos subdividieron terrenos bajo el sistema rectangular y asignaron números de predios a sitios individuales dentro de cada manzana. Los planos de estas subdivisiones luego se registraban con los gobiernos locales para establecer un asiento público de su ubicación. Cada manzana se identificaba muy claramente mediante levantamiento topográfico o mojoneras. Mediante la aplicación del sistema de lotes y manzanas en comunidades antiguas carentes de deslinde topográfico, se podía identificar el terreno o parcela de cada propietario. Típicamente, un topógrafo ubicaba los linderos de las calles en tierra y dibujaba planos delineando las manzanas.

Luego trazaba líneas para fijar las extensiones del predio, de común acuerdo con los propietarios. Se establecía una descripción precisa de las dimensiones de cada predio y se

daba a cada uno un número o letra que pudiera servir de identificación en operaciones rutinarias. Por ejemplo, un predio en un área de agrimensura rectangular podría describirse como sigue: Predio 5 de la Manzana 18 de la Colonia Orangegrove de Adam, una subdivisión del cuarto sudoccidental de la Sección 10...

INFORMACIÓN SOBRE LA ZONIFICACIÓN URBANÍSTICA Y USO DE LA TIERRA

Es posible que el gobierno de la ciudad o del municipio regule el uso y urbanización de la tierra. Sin embargo frecuentemente tal uso o urbanización también se encuentra sujeta a disposiciones regionales, estatales y federales. Al analizar los códigos de urbanización y construcción, el valuador toma en cuenta todos los reglamentos vigentes y la posibilidad de que éstos puedan modificarse. Por lo regular, una zona determinada establece un uso general tal como uso residencial, comercial o industrial y luego especifica un tipo o densidad de uso. Normalmente, las ordenanzas de planificación controlan la altura y tamaño de los edificios, la cobertura del predio, el número de unidades permitido, requisitos para estacionamientos, señalamientos y las restricciones al frente o remetimiento de un edificio, o sea la distancia requerida por ley entre la orilla de la construcción y el lindero de la propiedad. También establecen los trazos para ampliación futura de las calles, así como otros factores de importancia para asegurar el mejor uso del terreno.¹⁷²

3. 5.- PRINCIPIOS QUE DETERMINAN EL VALOR DE UN INMUEBLE

Los economistas han identificado un cierto número de principios básicos que determinan el valor de un bien o servicio en cualquier mercado. Los mismos principios se aplican a la venta de un bien raíz.

PRINCIPIO DE SUBSTITUCIÓN

El trabajo de un valuador se basa en gran medida en el principio de substitución. En este caso, el valor de la propiedad se ve influido por el costo de adquisición de una

¹⁷² LANDIS, Michael. Op. Cit. pp. 118-122.

propiedad comparable, es decir, de una que tenga características similares de diseño y construcción, o uso funcional, que la propiedad que se está considerando.

Por ejemplo, supóngase que una casa que está en la manzana A, se pone a la venta a un precio de lista de \$200 000, y una casa similar de la manzana B, se ofrece a la venta en \$225 000. Es probable que la casa de la manzana A, se venda primero, porque es más barata. Se está suponiendo, desde luego, que las propiedades son efectivamente similares; es decir, que son parecidas en términos de dimensiones del terreno, tamaño de la vivienda, comodidades, mantenimiento y otras cualidades. Los fraccionamientos urbanos típicos permiten comparar precios de venta de viviendas, porque, por lo general éstas presentan pocas diferencias de estilo y materiales empleados en su construcción.

PRINCIPIO DEL MÁS ALTO Y MEJOR USO

Una propiedad alcanza su valor más alto cuando se le da el uso más redituable permitido por el marco legal y físico en que se encuentra catalogado el inmueble. La determinación del uso de una propiedad debe ser parte de todo avalúo. El avalúo de un terreno baldío debe tomar en cuenta la gama completa de usos del suelo legalmente posibles para esa propiedad. Si ya existe una estructura, el costo de remover cascajo o remodelar la construcción también se debería considerar. La urbanización existente en la zona es otro punto importante, al igual que la posibilidad de mejoras en el área.

Así pues, un estudio del más alto y mejor uso de suelo para una propiedad comprende de un análisis de la zona y del vecindario en que está, un estudio sobre las tendencias económicas nacionales, estatales y regionales de mercado. El más alto y mejor uso de suelo para la propiedad también puede cambiar en corto tiempo. Un terreno baldío que se consideraba adecuado para un conjunto de oficinas cuando había poco espacio comercial disponible puede ser más adecuado para un desarrollo habitacional algunos años más tarde, si la oferta de las primeras ha sido excesiva y hay escasez en el mercado de casas habitación. Una vivienda construida es una propiedad que sólo permite la construcción de unidades unifamiliares es el más alto y mejor uso posible para esa determinada propiedad.

FACTORES EXTERNOS

De acuerdo con este principio, factores externos a una propiedad puede influir en el valor de la misma. Si, por ejemplo, las tasas de interés bancarias son relativamente altas, los valores de las propiedades pueden caer a niveles más bajos de los que estarían si se dispusiera de créditos a intereses menores. A nivel local, el atractivo de un vecindario y el buen mantenimiento de las viviendas, suele dar por resultado un valor más elevado de reventa.

CAMBIO

Toda propiedad se ve influida por el principio de cambio. Los factores que afectan el valor de una propiedad, ya sean físicos o económicos, están sujetos al cambio. El cambio puede ser tumultuoso, como cuando ocurre un terremoto, incendio o huracán, o puede ser tan gradual como el deterioro natural que causan los elementos ambientales.

También el mercado sufre cambios constantes. Las tasas de interés, los indicadores de niveles de desempleo e ingresos, y otros factores que afectan a la demanda, pueden cambiar con sorprendente rapidez. El valuador profesional debe mantenerse al día en lo relacionado con tendencias económicas, para ser capaz de presidir, con tanta exactitud como sea posible, su posible efecto sobre el mercado.

CONFORMIDAD, PROGRESIÓN Y REGRESIÓN

Por lo general, las viviendas alcanzan su valor más alto sólo cuando mantienen los niveles y estándares de otras casas del vecindario. Esto significa que deben ser parecidas en términos de antigüedad, método y calidad de construcción, diseño y comodidades. De la misma manera, el valor de una casa que desentona con otras del vecindario puede verse beneficiada efectivamente, si esta es inferior en calidad o mantenimiento que sus vecinas.

El anterior es un ejemplo del principio de progresión. El buen aspecto general del vecindario puede reflejarse favorablemente en una casa que no está en tan buenas condiciones. En forma parecida, sin embargo, el valor de una casa que de otra manera crearía una impresión favorable puede sufrir depreciación si el resto del vecindario no está

en condiciones aceptables. Este último es un ejemplo del principio de regresión.

CRECIMIENTO, EQUILIBRIO Y DECLINACIÓN

Las propiedades individuales, lo mismo que los barrios o colonias de una ciudad, también sufren cambios constantes. Los efectos del deterioro físico ordinario y de la demanda de mercado dictan que toda propiedad pase por tres etapas:

1. Crecimiento, cuando se están construyendo mejoras y la demanda aumenta;
2. Equilibrio, cuando el vecindario está prácticamente saturado y las propiedades parecen sufrir pocos cambios; y
3. Declinación, cuando las propiedades requieren cada vez mayor mantenimiento, en tanto que la demanda disminuye.

La alta demanda de viviendas y los estrictos controles al crecimiento en muchas áreas urbanas han dado por resultado una cuarta etapa, nueva, que podría llamarse de revitalización. Vecindarios antiguos y descuidados, que en otro tiempo habrían continuado decayendo, se vuelven atractivos una vez más. Muchos compradores de propiedades han decidido que el alto costo de mantenimiento de casas más antiguas puede muy bien valer la pena por la comodidad de una ubicación cercana al centro o áreas culturales y recreativas; en ciertos casos, terrenos más grandes y de mayores comodidades pueden ser también deseables. Este proceso, que también se describe como de aburguesamiento, es particularmente evidente en ciudades donde los precios de la propiedad son muy elevados.

ANTICIPACIÓN

Por lo general, se adquiere un bien raíz por su plusvalía, es decir, porque se supone que su valor aumentará con el tiempo. En especial si se considera el costo creciente de los bienes raíces en proporción al ingreso personal, el hecho de anticipar o prever el valor futuro de la propiedad es un factor importante.

Sin duda, la gran mayoría de los compradores de propiedades desearían que su inversión generara alguna utilidad por el incremento de su valor neto.

Desafortunadamente, la impresionante inflación mundial de las dos últimas décadas que, naturalmente, ha movido al alza los valores de bienes raíces puede ser

responsable del hecho de que tanto propietarios como vendedores tengan una imagen distorsionada del potencial de revalorización de sus propiedades. Los recién llegados al mercado de la vivienda han aprendido a aceptar el inevitable hecho de que exista mayor **demanda y menor oferta. El porcentaje "aceptable" del ingreso bruto que es conveniente** destinar a vivienda no es ya el 25 por ciento de los años cincuenta y sesenta, sino asciende a una cifra cercana a un tercio del ingreso bruto promedio. Esta cifra es aun más significativa si se considera que la cifra de ingreso es generada típicamente por parejas que cuentan con dos salarios.

El principio de anticipación no ha sido olvidado, por supuesto. Incluso los propietarios de viviendas adquiridas recientemente esperan que su propiedad les proporcione un buen capital de ahorro algún día, aun si esto se logra sólo pagando parte de la totalidad del crédito.

MEJORAS

Una mejora a un bien raíz puede ayudar a aumentar el valor de mercado de una propiedad. Sin embargo, el incremento en el valor de la vivienda no necesariamente será proporcional a la cantidad de dinero gastada en la mejora. La contribución de una mejora al valor de mercado de un bien inmueble se mide por su efecto sobre el valor de toda la propiedad, más que por el costo intrínseco de la mejora.

Por su costo y utilidad, ciertas mejoras, tales como un sótano remodelado, no suelen contribuir al valor de mercado de una casa. Otras mejoras, por ejemplo, un tercer baño, normalmente sí contribuyen a incrementarlo. Aun si la mejora se debe a factores externos, el propietario debe cuidar no hacer obras demasiado lujosas, costosas o que respondan a gustos personales que difieran mucho de las posibilidades del comprador medio.

Muchos propietarios reciben sorpresas poco agradables en materia de precios de una propiedad porque no llegan a comprender este principio básico. No se dan cuenta de que ciertas mejoras pueden aumentar la comodidad y la utilidad de la casa para ellos mismos, pero pueden no ser consideradas como necesarias, o incluso deseables, por compradores potenciales. La mejora equivocada, o una mejora correcta realizada de manera deficiente, puede incluso bajar el valor de mercado de una casa. Una casa que luzca como castillo puede llenar de placer y emoción el corazón de su propietario o del remodelador, pero el

agente de bienes raíces que intente vender la propiedad a un precio acorde con el costo que estos adornos tuvieron para el propietario, se enfrentará a una tarea difícil, casi imposible.

La mejora equivocada (en términos de contribución al valor de mercado) no necesariamente responde a grandes obras. Incluso la incorporación de una chimenea, que ordinariamente podría ser una contribución neta en ciertos lugares, puede haberse diseñado o construido con exceso, fuera de toda proporción para el gusto o necesidades de propietarios medios. Los remodeladores de casas se distinguen por introducir nuevos cambios después de que un proyecto ya está en camino, sin darse cuenta del impacto que cualquier alteración al proyecto original puede tener en los costos finales. La simple sustitución de mármol importado en lugar del tabique comúnmente usado, puede tener un efecto significativo, tanto en el costo de materiales como en el de mano de obra.

LEY DE GANANCIAS CRECIENTES Y DECRECIENTES

Una propiedad puede mejorarse en exceso. Esto sucede cuando se le han hecho tantos añadidos, que ya no tienen un efecto positivo sobre su valor. En tanto a las mejoras a la propiedad creen un aumento de valor proporcional o mayor, estará actuando la ley de ganancias crecientes. Cuando las mejoras adicionales ya no traen consigo un aumento en valor correspondiente, se cumple la ley de ganancias decrecientes.

Toda colonia tiene al menos un caso del típico "arreglatado". Se trata del propietario que no puede dejar de hacer obras en su casa. Después de instalar el tragaluz del baño, piensa que es tiempo de cambiar el decorado de la sala o remodelar la cocina.

Cuando se termina (temporalmente) el trabajo interior, planea renivelar el jardín y arreglarle una terraza cubierta. Hasta cierto punto estas mejoras agregan valor a la casa.

Si la propiedad realmente mejora, la ley de ganancias decrecientes puede dejar de hacerse sentir. Tarde o temprano, sin embargo, la casa mejorará más allá de las necesidades y capacidades financieras de los compradores medios del área.

La técnica de comparación de mercado es probablemente el mejor método para encontrar el valor justo de una casa.

La técnica de capitalización por ingresos es el menos confiable, mientras que la técnica de cálculo de costos requiere información actualizada en cuanto a costos actuales de construcción, y también métodos complicados para depreciar casas más antiguas.

Independientemente de la técnica que se use, sin embargo, se debe recordar que los resultados son sólo estimativos. El valor de mercado justo de cualquier vivienda se ve influido también, en gran medida, por la suma en que el propietario está dispuesto a venderla y por lo que el comprador decide pagar por ella.

Este precio final acordado es, para todos efectos prácticos, el valor real de la propiedad. El proceso de valuación se inicia con un enunciado del problema, es decir, del propósito del avalúo. A través de la recolección, registro y verificación de todos los datos necesarios, y del posterior análisis e interpretación de esa información, el valuador puede formarse una opinión sobre el valor de una propiedad basada en conocimientos y criterios adecuados, no en conjeturas.¹⁷³

EL PRINCIPIO DE ANTICIPACIÓN

El valor es creado mediante la anticipación de los beneficios que se pueden obtener en el futuro. Por lo regular, en el mercado de bienes raíces el valor actual de una propiedad no se basa en sus precios históricos, ni en el costo de su creación. Más bien, se basa en las percepciones de los participantes en el mercado, sobre los beneficios futuros que obtendrán de su adquisición.

El valor de una propiedad residencial ocupada por su dueño se basa principalmente en las ventajas, amenidades y satisfacciones de tenencia y ocupación que se esperan en el futuro. El valor de una propiedad generadora de ingresos se basa en el rendimiento monetario que tendrá en el futuro. Por lo mismo, los valuadores de una propiedad real deben estar conscientes de las tendencias locales, regionales y nacionales que afecten las percepciones de compradores y vendedores y su anticipación sobre lo que pueden esperar en el futuro. Los datos históricos sobre una propiedad o mercado tienen relación aquí sólo en el sentido de que ayudan a interpretar la anticipación del mercado actual.

EL PRINCIPIO DE CAMBIO

El cambio se produce por el carácter dinámico de las fuerzas sociales, económicas,

¹⁷³ VENTOLO JR., William y Williams R. Martha. "Técnicas del Avalúo Inmobiliaria. Guía Completa para Vendedores, Corredores, Administradores, Inversionistas y Valuadores de Propiedades", 2ª reimpresión, Editorial Pax México, Impreso en Colombia, 1997, pp. 11-19 y 36-37.

gubernamentales y ambientales que influyen en el valor de la propiedad real. Aun cuando el cambio es inevitable y continuo, el proceso puede ser paulatino y no fácil de percibir. En mercados activos, el cambio puede ocurrir rápidamente. Propiedades se ofrecen y venden a diario. Es posible que se precipiten cambios bruscos por el cierre de fábricas o bases militares, por enmiendas a la legislación fiscal o por el inicio de una nueva construcción. La fuerza penetrante del cambio salta a la vista en el mercado de bienes raíces, donde las fuerzas sociales, económicas, gubernamentales y ambientales que afectan la propiedad real se encuentran en constante transición. Los cambios en estas fuerzas influyen en la demanda y oferta de bienes raíces y, por ende, en los valores de propiedades particulares.

El cambio queda de manifiesto por alteraciones en las preferencias del mercado. Los bienes raíces no pueden adaptarse fácilmente a las nuevas preferencias de consumidores y, por consiguiente, frecuentemente padecen de obsolescencia. El deterioro físico, funcional y económico que se observa en edificios con el tiempo, se convierte en depreciación, que se define como pérdida en el valor de una propiedad, por cualquier motivo. La depreciación puede verse como la diferencia entre el costo para reproducir o reponer una propiedad y su valor actual. Por lo general, las pérdidas en el valor de una propiedad son el resultado de deterioro u obsolescencia. Puesto que la obsolescencia puede iniciarse en la fase de diseño y el deterioro puede comenzar mientras un edificio aún se encuentre en construcción o renovación, los diversos tipos de deterioro y obsolescencia que aparecen en una propiedad tienen implicaciones únicas en el avalúo.

OFERTA Y DEMANDA

En la teoría económica el principio de oferta y demanda señala que el precio de un artículo, bien o servicio varía directamente, aunque no necesariamente en forma proporcional, de acuerdo con la demanda e, inversamente, aunque no necesariamente en forma proporcional, de acuerdo con la oferta. Dentro del contexto de bienes raíces, el principio de oferta y demanda en el avalúo dice que el precio de una propiedad real varía directamente, aunque no necesariamente en forma proporcional, de acuerdo con la demanda e, inversamente, aunque no necesariamente en forma proporcional, de acuerdo con la oferta. Por lo mismo, un incremento en la oferta de un artículo o una disminución en la demanda de un artículo tienden a reducir el precio de equilibrio. Condiciones contrarias

producen un efecto contrario. Es posible que la relación entre oferta y demanda no sea directamente proporcional, pero la interacción de estas fuerzas es fundamental a la teoría económica. La interacción de proveedores y demandantes, o sea vendedores y compradores, constituye un mercado.

En los bienes raíces, oferta se define como la cantidad de determinado tipo de propiedad real que se encuentra disponible para su venta o arrendamiento a diversos precios, en un mercado y periodo de tiempo determinados, asumiendo que los costos de productos se mantienen constantes. Típicamente, se ofrecerá más de determinado artículo a un precio más elevado y menos a un precio menor. Por lo mismo, el suministro de un artículo a un precio determinado, en un momento y lugar determinado, apunta hacia su relativa escasez, lo que constituye un elemento básico del valor. Se conoce como elasticidad de la demanda de bienes raíces como respuesta a un cambio de precio. En forma similar, el cambio en la oferta de bienes raíces en respuesta a un cambio de precio se conoce como elasticidad de la oferta.

COMPETENCIA

La competencia entre compradores o inquilinos representa los esfuerzos interactivos de dos o más compradores o inquilinos potenciales para realizar una compra o concertar un contrato de arrendamiento. Entre vendedores o propietarios, la competencia representa los esfuerzos interactivos de dos o más vendedores o propietarios potenciales para realizar una venta o concertar un contrato de arrendamiento. La competencia es fundamental a la dinámica de la oferta y la demanda, es un sistema económico de libre empresa que procura los máximos rendimientos.

PRINCIPIO DE SUBSTITUCIÓN

El principio de sustitución establece que cuando existen varios productos, bienes o servicios similares, es el de menor precio el que atrae la mayor demanda y la más amplia distribución. Este principio da por hecho que el comportamiento del mercado es racional y se comporta con prudencia, sin que surjan costos indebidos a consecuencia de demoras. De acuerdo con el principio de sustitución, un comprador no pagará más por una propiedad

que por otra igualmente deseable.

Existe la tendencia de fijar el valor de una propiedad de acuerdo con el precio de adquisición de una propiedad substituta igualmente deseable. El principio de substitución reconoce que compradores y vendedores de propiedad real tienen opciones, es decir; que se encuentran disponibles otras propiedades para usos similares. Puede considerarse la substitución de una propiedad por otra en términos de su uso, diseño estructural o los ingresos que produce. El costo de adquisición puede ser el costo que representa comprar un terreno similar y construir un edificio de utilidad equivalente, asumiendo que no existirán costos indebidos a consecuencia de demoras.

COSTO DE OPORTUNIDAD

El costo de oportunidad es el que se deriva de la pérdida de oportunidades no seleccionadas u opciones pasadas por alto, negadas o pérdidas. Al seleccionar una inversión, un inversionista pasa por alto la oportunidad de invertir en otras opciones a su disposición. Un inversionista seleccionará la opción que mejor satisfaga sus metas de inversión. Algunos buscan la más alta tasa de rendimiento con el menor riesgo, mientras que otros buscan la certidumbre de un crecimiento a largo plazo, aunque con rendimiento más conservador. Además de la falta de liquidez que el inversionista debe soportar durante el periodo de inversión, surge el potencial costo de oportunidad, si inversiones alternas con niveles de riesgo comparables logran un rendimiento superior a inversión seleccionada.

El costo de oportunidad esta relacionado con el principio de substitución y resulta especialmente significativo al estimar las tasas de rendimiento necesarias para atraer capital.

EQUILIBRIO

El principio de equilibrio sostiene que el valor de la propiedad real se crea y se mantiene cuando elementos contrastantes, opuestos o interactivos se encuentran en estado de equilibrio. Este principio rige en relaciones entre diversos componentes de la propiedad, así como en relación entre los costos de producción y la productividad de la propiedad. La tierra, mano de obra, capital y participación o coordinación empresarial son los agentes de

la producción, pero en la mayor parte de los bienes raíces, la combinación crítica consiste en la tierra y sus mejoras (construcciones). El equilibrio económico se logra cuando la combinación de tierra y mejoras es óptima; es decir, cuando no se logra ningún beneficio marginal o utilidad si se agrega otra unidad de capital. La ley de rendimientos decrecientes sostiene que incrementos en los agentes de producción que se agreguen a una parcela producen mayor rendimiento sólo hasta cierto punto. Es en este punto, el llamado punto de rendimientos decrecientes, que puede determinarse el valor máximo.

Según la ley de rendimientos decrecientes, ningún gasto adicional logrará producir un rendimiento que justifique la inversión adicional. Al llegar a este punto, cualquier nuevo incremento en los agentes de producción hará que la productividad se reduzca proporcionalmente. Este principio también es conocido como el principio de disminución de productividad marginal o la ley de rendimientos decrecientes.

CONTRIBUCIÓN

El principio de contribución señala que el valor de un componente determinado se mide en términos de su contribución o aportación al valor de toda la propiedad. También se define como la cantidad que, de no existir el componente, se restaría del valor de la propiedad. El costo del componente no necesariamente equivale a su valor. Una piscina cuya instalación haya costado \$10, 000 no necesariamente incrementa el valor de una propiedad residencial en \$10, 000., en lugar de ello, la aportación de la piscina en dólares al valor de la propiedad se mide en términos de cuán valioso resulte su beneficio o utilidad en el mercado. Su aportación al factor valor puede ser menor o mayor a su costo.

Por lo mismo, en algunos casos, es posible que no aumente el valor de mercado de una propiedad aún cuando los bienes raíces hayan sido objeto de alteración, modificación o rehabilitación.

La aportación de mejoras existentes podría no encontrarse en equilibrio con toda la propiedad. El grado de utilización de la propiedad podría ser inferior a lo esperado, sobre todo en áreas de rápida transición. No obstante, se mantendrá un uso inferior al óptimo, denominado utilización temporal, hasta que resulte económicamente factible para un urbanizador absorber los costos de convertir la propiedad, ya sea demoliendo y reponiendo o rehabilitando las mejoras existentes.

PRODUCTIVIDAD EXCEDENTE

La productividad excedente es el rendimiento neto que queda de la tierra, una vez pagados los otros agentes de producción. Economistas clásicos identificaban el excedente con la renta pagada por el alquiler de la tierra, que ellos consideraban como valor de la tierra. Tradicionalmente, el principio de productividad excedente ha dado base al concepto de rendimiento residual de la tierra y a las técnicas de valuación residual. Los principios de productividad excedente y rendimiento residual son útiles al determinar el mayor y mejor uso de la tierra y para analizar que opción, entre las alternativas existentes para el uso de la tierra, redituará los mayores beneficios.

CONFORMIDAD

La conformidad apoya el concepto de que el valor de una propiedad real se crea y se sostiene cuando sus características concuerdan con las demandas de su mercado. Los estilos y usos de las propiedades en un área determinada pueden concordar por diversas razones, incluyendo presiones económicas y las preferencias compartidas de propietarios por ciertos tipos de estructuras, amenidades y servicios. La imposición y cumplimiento de la reglamentación sobre planificación urbana y los planes de los gobiernos locales para reglamentar el uso de la tierra también podrían contribuir a la conformidad. Las normas de conformidad fijadas por el mercado se encuentran sujetas a cambio. Los códigos urbanísticos, que tienden a producir una conformidad en las características fundamentales de la propiedad, tales como tamaño, estilo y diseño, frecuentemente son difíciles de cambiar y pudieran acelerar la obsolescencia. Los mercados individuales también fijan patrones de conformidad sobre todo en términos de precio. Según el principio de progresión, una propiedad de bajo costo tendría un valor mayor en una vecindad elegante que en una humilde. A la inversa, bajo el principio de regresión, una propiedad de alto costo valdría menos en una vecindad humilde que en una elegante. Desde luego, hay excepciones a estos principios. Es posible que las casitas de campo y casas vacacionales de lujo ubicadas a la orilla de un lago recreativo no influyan en absoluto, ya sea en forma positiva o negativa, sobre el valor entre sí.

FACTORES EXTERNOS

El principio de exterioridades, señala que factores externos a una propiedad pueden ejercer un efecto positivo o negativo sobre su valor. Cuando un producto o servicio afecta a un gran número de personas, generalmente se trata de algo suministrado por el gobierno. Puentes y carreteras, servicios de policía y de bomberos y una diversidad de otros servicios esenciales son factores externos positivos, proporcionados muy eficientemente mediante adquisición o compra en común del gobierno. Los factores externos negativos surgen cuando, a consecuencia de las acciones de otros, se imponen molestias a los propietarios.

Los bienes raíces se ven afectados por factores externos quizás en un grado mucho mayor que cualquier otro bien, servicio o producto. Siendo físicamente inmóvil, la propiedad real se encuentra sujeta a muchos tipos de influencias externas. Estas influencias podrían consistir en el uso o atributos físicos de propiedades cercanas o de las condiciones económicas que afectan el mercado en que compete la propiedad. A niveles de comunidad y de vecindario, los valores de las propiedades se ven afectados por leyes locales, por la política y administración de gobiernos locales, por impuestos prediales, crecimiento económico y actitudes sociales. Es posible encontrar tendencias distintas sobre el valor de propiedades en comunidades de la misma región y entre vecindarios de la misma comunidad. ¹⁷⁴

3. 6.- LOS MEDIOS QUE INFLUYEN EN EL VALOR DE LOS INMUEBLES

Los aspectos legales que han revestido interés especial para valuadores incluyen derechos de servidumbre, reglamentación sobre acceso al terreno, restricciones sobre su uso y el registro y transferencia de títulos de propiedad. Puesto que el avalúo de bienes raíces requiere una valoración de los derechos inmobiliarios, los valuadores deben estar bien familiarizados con las leyes locales y estatales, que estas son las que inicialmente afectan la tierra.

¹⁷⁴ LANDIS, Michael, Op. Cit. pp. 33-40.

ASPECTOS ECONÓMICOS

La tierra es una entidad física con derechos de propiedad inherentes que pueden restringirse legalmente para bien de la sociedad. La tierra también constituye una fuente importante de riqueza que, en términos económicos, puede medirse en dinero o en valor de intercambio. La tierra y sus productos sólo tienen un valor económico cuando se convierten en bienes o servicios útiles y deseables y que sean pagados por consumidores.

El concepto económico de la tierra como fuente de riqueza y como objeto de valor es central a la teoría del avalúo.

El concepto económico de la tierra refleja un pensamiento de larga historia sobre las fuentes y bases de valor. Se le conoce como teoría del valor. La teoría del valor aporta definiciones empleadas en los avalúos y en publicaciones sobre la materia y representa una parte de la filosofía en que se fundamenta la valuación.

ASPECTOS SOCIALES

El uso de la tierra y la distribución de derechos ha sido motivo de creciente preocupación para la sociedad moderna. La cantidad de tierra disponible es fija. Por lo mismo, entre mayor sea la demanda de tierra, mayor será la presión para que ésta sea utilizada más intensamente. Frecuentemente surgen conflictos entre grupos que sostienen puntos de vista antagónicos sobre el uso apropiado de la tierra. Quienes consideran que la tierra es un recurso que debe ser compartido por todos, desean preservar la belleza escénica de la tierra y sus importantes funciones ecológicas. Otros ven a la tierra principalmente como un bien comercial. Consideran que los intereses de la sociedad quedan mejor servidos mediante una tenencia privada y sin restricciones. Puesto que la tierra no sólo es un recurso sino también un artículo de comercio, no existe una solución claramente definida a este conflicto.

Los dos puntos de vista cuentan con un fundamento legal. Como recurso, se protege a la tierra para el bien de la sociedad. Como bien comercial, se reglamenta su tenencia, uso y disposición para impedir una violación de los derechos individuales.

ASPECTOS GEOGRÁFICOS Y AMBIENTALES

El estudio de la tierra requiere consideración de sus diversas características físicas y cómo estas circunstancias se combinan en un área específica. Cada parcela de terreno es única y su ubicación es un atributo muy importante. La utilidad de la tierra y la forma en que mejor puede disponerse de ella se ven afectadas significativamente por sus características físicas, ubicación y otras consideraciones afines que en términos generales, se conocen como geografía.

La tierra se ve afectada por un número de procesos. Constantes procesos físicos y químicos alteran la superficie de la tierra. Procesos biológicos determinan la distribución de diversas formas de vida, mientras que procesos socioeconómicos encauzan el asentamiento y la actividad humana en la tierra. En conjunto, estos procesos influyen en el uso que se les dé.

La tierra puede aprovecharse para muchos fines, incluyendo la agricultura, el comercio, la industria, la habitación y la recreación. El clima, la topografía y la distribución de los recursos naturales pueden influir en su aprovechamiento. El uso de la tierra también se ve afectado por tendencias en la economía, la población, la tecnología y la cultura. Su influencia en cada uno de estos factores es variable.

Para el valuador, las consideraciones de carácter geográfico resultan especialmente significativas. Es obvia la importancia de las características geográficas tales como la topografía, la composición del suelo, el agua y la vegetación. Sin embargo, la distribución de la población, las instalaciones, los servicios públicos y el movimiento de bienes y personas son igualmente importantes. El concepto geográfico de la tierra, que da énfasis a los recursos naturales y a la ubicación de industrias y mercados actuales y potenciales, aporta muchos de los conocimientos de fondo que se requieren para llevar a cabo el avalúo de bienes raíces.¹⁷⁵

Las corrientes de las ciencias económicas modernas conceden a los sistemas de precios una gran importancia en la conducta de los agentes económicos. Para Milton Friedman, es engañosamente sencilla la idea clave de Adam Smith, según la cual, si una compraventa entre dos partes es voluntaria –libre de presiones-, no se llevará a cabo menos que ambas partes crean que saldrán beneficiadas. Por ello propone el sistema de

¹⁷⁵ VENTOLO JR., William y Williams R. Martha, Op. Cit., pp. 3-5.

(información sobre), precios que conduce al concepto de mercados eficientes, a los que definen otros economistas como aquellos en que los precios de las operaciones que se realizan reflejan fiel y cabalmente la información disponible, concepto originalmente desarrollado para mercados financieros, para los que consideran tres niveles de eficiencia:

- Débil cuando la información usada es la de los precios usados en operaciones pasadas.
- Intermedio cuando se usa información pública.
- Fuerte cuando la información que se usa es pública y privada, y entonces las operaciones deben pactarse en los precios consignados en el sistema de precios.

Que los mercados inmobiliarios en México están acotados por leyes y reglamentos particulares, en especial los relativos a las limitaciones que se imponen a los diferentes regímenes de propiedad –dominio público y privado de la Federación, propiedad particular, propiedad ejidal, etcétera-, a los diferentes tipos de operaciones –expropiaciones, concesiones, compraventa, arrendamiento, hipotecas, etcétera- y a la normatividad urbana y ecológica.

Que el conjunto de conductas de los agentes económicos que participan en los mercados inmobiliarios es el que determina la formación de los precios en esos mercados, con mayor fuerza en la medida en que sean más activos los mercados por tipo de inmueble y para cada país, región, ciudad y zona.

Y que en las conductas de los agentes económicos tienen una significativa participación el conocimiento o desconocimiento de los riesgos del inmueble objeto de la operación, así como la percepción de su posición futura en el mercado.¹⁷⁶

El valor probable de un bien raíz puede verse afectado por condiciones internas de un país, incluso conflictos de índole internacional. El crecimiento demográfico, políticas fiscales, tendencias de la economía, inflación, altas tasas de interés y tipos de créditos disponibles en un momento dado, son factores que influyen directamente en el valor de un inmueble.

Las características económicas que prevalecen en distintos países y las tendencias del lugar donde se localiza la propiedad que se evaluará son factores que deben tomarse en cuenta para estimar el valor de una propiedad. De hecho, el estudio de la zona en que se localiza el inmueble es uno de los elementos más importantes del avalúo. Toda propiedad se ve afectada por su entorno y por los usos a los que se destinan otras propiedades

¹⁷⁶ RAMÍREZ FAVELA, Eduardo, Op. Cit. p. 122.

circundantes. En la estimación final de valor, el análisis de la zona o barrio es tan importante como las características especiales de la propiedad que se está valuando.

RESTRICCIONES PÚBLICAS

Tributación.- El poder para gravar y rematar una propiedad, si los impuestos no se pagan.

Dominio. El poder para confiscar una propiedad privada en beneficio público, pagando una compensación adecuada.

Regulación. El poder para establecer reglamentos de construcción, de vialidad y otras medidas que afectan ciertos usos de los bienes raíces, y que generalmente responden a consideraciones de salud, seguridad, moralidad y bienestar público.

Enajenación. El poder de disponer de la propiedad si el propietario muere sin dejar herederos legítimos.¹⁷⁷

OTRAS RESTRICCIONES AL USO DE BIENES INMUEBLES

Las restricciones escriturales, las que el comprador acepta al adquirir la propiedad, desempeñan la misma función que los reglamentos de zonificación para el uso de suelo y construcción: mantener normas específicas en un determinado lugar. Estas restricciones suelen ser establecidas por las autoridades locales o el fraccionador original, aunque no es raro que los habitantes de un fraccionamiento incluyan nuevas disposiciones normativas en reglamentos internos, incluso en las mismas escrituras. Las restricciones escriturales se relacionan normalmente con el tipo de edificación, uso del suelo, estilo de la construcción, altura, metros cuadrados tolerados de edificación y costo de la misma.

Una servidumbre es un derecho de ingreso, egreso, o uso de propiedad que un propietario concede a otros. El propietario de un área de producción rural, por ejemplo, puede conceder una servidumbre para que los propietarios de terrenos cercanos puedan tener acceso a un manantial. O un propietario pueda tener prohibido edificar en algún lugar de acceso a ciertas instalaciones de servicios, cualquiera servidumbre se detalla en la escritura de propiedad.¹⁷⁸

¹⁷⁷ LANDIS, Michel, Op. Cit., pp. 2, 4 y 5.

¹⁷⁸ Ibidem, p. 5.

CAPITULO 4.- EL NOTARIO COMO AUXILIAR DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA FISCAL

Introducción Capitular. 4. 1.- De la función Notarial. 4. 2.- Instrumento Notarial, Clasificación de los Instrumentos, Dos Tipos de Documentos Públicos en la Ley, Los Dos Tipos de Documentos Notariales: uno; la Escritura y dos; el Acta notarial, Características de los Documentos Notariales, Estructura básica de una escritura, A) Escritura Definición Legal, B) Acta, C) Definición Legal de Acta, 4. 3.- De la Función Notarial en Materia Fiscal, como Auxiliar de la Autoridad Administrativa Fiscal, A) Obligaciones Dentro del Código Fiscal de la Federación, A. 1.- Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, A. 2.- En Conceptos de Enajenación y No Enajenación, A. 3.- En Conceptos de no Enajenación, A. 4.- Avisos Notariales ante el Servicio de Administración Tributaria, A. 5.- **Declaración Informativa de Notarios Públicos y demás Fedatarios "DECLARANOT"**, B) Obligaciones en Materia Impositiva en Relación con Inmuebles Impuestos a Recaudar por el Notario, B. 1.- Impuesto Sobre la Renta, Ingresos que No se Consideran Enajenación, De los Ingresos Exentos, Adquisición de Bienes inmuebles, De los Ingresos Gravables, De los Ingresos Exentos. B. 2.- Impuesto al Valor Agregado, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, B. 3.- Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles (Sistema para Notarios Públicos y Valuadores SINOVA), B. 4.- Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, B. 5.- Impuesto Predial, 4. 4.- Responsabilidad Fiscal del Notario, Responsabilidad solidaria.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

El notariado.- Se integra por el cuerpo de autenticadores organizados por el Estado, así como por el conjunto de normas jurídicas que rigen su función y organización, mismas de las que deriva el sistema de seguridad notarial.

Al funcionario que interviene en la autenticación se le llama "notario", al documento autorizado por él: "instrumento público".

Nuestra Ley del Notariado para el Distrito Federal, define al notariado como: el sistema que, en el marco del notariado latino, organiza la función del notario como un tipo de ejercicio profesional del Derecho y establece las condiciones necesarias para su correcto ejercicio imparcial, calificado, colegiado y libre, en términos de ley. Su fundamento constitucional lo encontramos en el artículo 122, apartado C, base primera, fracción V, inciso h de la Carta Magna, que en la parte conducente reza:

Artículo 122. Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno esta a cargo de los poderes federales y de los órganos ejecutivo, legislativo y judicial de carácter local, en los términos de este artículo. Son autoridades locales del Distrito Federal, la asamblea legislativa, el jefe de gobierno del Distrito Federal y el tribunal superior de justicia... V. La Asamblea Legislativa, en los términos del Estatuto de Gobierno, tendrá las siguientes facultades: ... h) Legislar en las materias civil y penal; normar el organismo protector de los derechos humanos, participación ciudadana, defensoría de oficio, notariado y registro público de la propiedad y de comercio...

El notario del Distrito Federal es un particular, profesional del Derecho que después de sustentar diversos exámenes, tanto de aspirante como de oposición, ejerce la carrera u oficio Notarial brindando seguridad jurídica y certeza en las transacciones de las que da fe, siempre guardando un alto nivel de profesionalismo, de independencia frente al poder público y los particulares, una completa imparcialidad para sus clientes y una autonomía en sus decisiones, las cuales sólo tienen por límite el marco jurídico y el estado de Derecho.

El notario del Distrito Federal como parte del Notariado de corte latino se encarga de interpretar la voluntad de las partes y plasmar ésta en un documento público y auténtico que puede ser una escritura pública, si se trata de dar fe de un acto jurídico, ejemplo: el contrato; o bien acta notarial, si se certifica un hecho jurídico o material, ejemplo: la notificación.

El Notario como se ha dicho, redacta el instrumento Notarial bajo su responsabilidad, lo autoriza, conserva y reproduce brindando así seguridad y tranquilidad a la sociedad a la que sirve, también se encarga de auxiliar a las autoridades locales y federales en el calculo y entero de impuestos y de derechos; en avisarles de determinadas circunstancias relevantes de los que el Notario tenga conocimiento y vigila que se cumpla con el procedimiento registral necesario para que se publiciten los actos que ante él se otorgaron.

En síntesis, el notario del Distrito Federal pertenece al conjunto Notarial llamado **“Notariado Latino”**, en donde se le exige una capacitación jurídica en la gran mayoría de las ramas del Derecho que le faculta a dar forma y autenticidad a los actos que pasan ante su fe o a los hechos que éste certifica, redactando, autorizando, conservando y reproduciendo el instrumento público notarial.

CAPITULO 4.- EL NOTARIO COMO AUXILIAR DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA FISCAL

4. 1.- DE LA FUNCIÓN NOTARIAL

El oficio jurídico del notario, tiene cinco condiciones necesarias para su correcto ejercicio:

I.- DEBE SER IMPARCIAL, o sea, no favorecer a una sola de las partes, sino servir a todos los que intervengan en el acto;

II.- DEBER SER CALIFICADO, es decir; ejercido por un profesional experto en derecho para poder asesorar jurídicamente y redactar correctamente los instrumentos;

III.- DEBE SER COLEGIADO, en un único Colegio de membresía necesaria como condición habilitante del ejercicio notarial en términos de Ley;

IV.- DEBE SER LIBRE, AUTÓNOMO E INDEPENDIENTE, o sea, no depender de nadie ni tener presión o compromiso alguno, ni con el Estado ni con los particulares.

V.- DEBE SER PROBO, es decir; honesto y comprometido con la verdad y los valores morales.

La función del notario es un tipo de ejercicio profesional del Derecho, que tiene las tres siguientes notas:

Primera. Se presta siempre acompañado de una asesoría jurídica suficiente a los comparecientes;

Segunda: Se conforma de manera imparcial toda la documentación notarial en el marco de la equidad, del Estado de Derecho y de la legalidad;

Tercera: Los instrumentos notariales resultantes, de su intervención son reconocidos por la fuerza legal del Estado, como los medios idóneos de obtener seguridad jurídica tanto

para los otorgantes como para los causahabientes o beneficiarios.

La doctrina mexicana establece los siguientes ocho principios como reguladores de la función notarial:

1º.- Principio de eficacia jurídica del instrumento notarial tanto en su forma como en el fondo;

2º.- Principio de matricidad y conservación del instrumento notarial en el protocolo;

3º.- Principio de la prestación del servicio notarial obligatorio como garantía institucional;

4º.- Principio de estar al servicio del bien y la paz de la ciudad;

5º.- Principio de garantizar legalidad al caso concreto, de manera imparcial, preventiva, voluntaria y como auxiliar de la administración de justicia;

6º.- Principio de ulteralteridad, actitud y procedimiento de conformar el instrumento notarial, asesorando y aconsejando a los comparecientes más allá de la simple imparcialidad;

7º.- Principio de carácter de orden público de la función y de la documentación resultante;

8º.- Principio de expedición, patente de ejercicio notarial, siempre previos exámenes de aspirante al notariado y de oposición entre aspirantes.

El notario es un licenciado en Derecho autónomo, libre e imparcial que ejerce una función de orden público de naturaleza compleja. La función notarial es la actividad que el notario realiza conforme a las disposiciones de la Ley del Notariado. Posee una naturaleza compleja: Es pública en cuanto proviene de los poderes del Estado y de la Ley. De otra parte, es autónoma y libre, para el notario que la ejerce, actuando con fe pública, siendo la función notarial de orden y de interés públicos, corresponde a la Ley y a las instituciones procurar las condiciones de su ejercicio.

Los bienes tangibles que el notario a través de su pequeña empresa pública produce, son los instrumentos notariales: la escritura y el acta notarial y sus respectivas reproducciones: los testimonios, la copia certificada y las certificaciones.

Por lo que hace a los servicios que brinda una notaría son múltiples, pero podríamos

enunciar los principales:

- Consejo o asesoría jurídica;
- Legalidad;
- Instrumentación;
- Autenticación;
- Recaudación tributaria;
- Conservación; y reproducción ilimitada.¹⁷⁹

Algunas de las características que poseen los notarios en el ejercicio de su carrera notarial son las siguientes:

A. Delegado del estado en la función notarial: El notario del Distrito Federal, como parte del notariado latino, a quien se le exige una capacitación jurídica en la mayoría de las ramas del derecho, que lo faculta para dar forma y autenticidad de los actos que pasan ante su fe o a los hechos que éste certifica, al redactar, autorizar, conservar y reproducir el instrumento público notarial. Su fundamento se encuentra en los numerales 4, 26 y 27 de la Ley del Notariado para el Distrito Federal.

B. Posición dentro de la administración pública: El notario dentro de la Administración Pública pertenece a una descentralización por colaboración, ya que resuelve problemas jurídicos, principalmente relacionados con la materia fedante, para lo cual requiere una preparación técnica especializada. En el ejercicio de su función goza de autonomía orgánica, pero sí es vigilado y regido por el Estado que lo autorizó para colaborar con él.

C. Perito en derecho: Es un particular profesional en derecho, que ejerce la carrera notarial, brindando seguridad jurídica y certeza en las transacciones de las que da fe, de modo imparcial y profesional.

D. El notario y su función creadora: El notario es una fuente de consulta para los legisladores, y aunque su opinión no es vinculatoria, ni se establece como necesaria su opinión, ésta siempre es solicitada, creando con ello fuentes del derecho como la costumbre, jurisprudencia y leyes.

E. Auxiliar del fisco: El notario auxilia tanto a nivel federal, local y municipal, calculando, reteniendo y enterando impuestos y derechos que gravan los actos o hechos otorgados ante su fe, teniendo responsabilidad solidaria por el cálculo y pago de los impuestos.

¹⁷⁹ COCA ÁLVAREZ, Vicente Luis, Circulación e Inscripción de Documentos Provenientes del Extranjero, *Revista de Derecho Notarial, Asociación Nacional del Notariado, A. C.*, Número 121, Marzo 2007, pp. 221-227

F. Controlador de la legalidad de los actos: El notario no debe intervenir en actos ilegales, porque aunque sea autónomo, está obligado a actuar bajo el marco de legalidad para brindar seguridad jurídica al particular.

G. Intérprete de las normas: El notario interpreta la voluntad de las partes y la plasma en el instrumento público, por lo que está obligado a actualizarse y dominar por completo la legislación vigente.

H. Redactor del instrumento público notarial: Expresada la voluntad de las partes, el notario debe redactar en forma jurídica las cláusulas de las escrituras o actas, haciendo gala de sus conocimientos jurídicos.

También encontramos:

Seguridad; Es la certeza que da el documento notarial.

Valor; **Es el "valor jurídico" frente a terceros, que el notario da a las cosas, no obstante** los límites territoriales (legalización de firmas, es decir, que la firma que autoriza el instrumento está facultada para ello).

Permanencia; El documento notarial es permanente, indeleble y seguro, lo que facilita su reproducción auténtica.

Función jurídica; El Notario es un perito en derecho, un jurista, profesional del derecho, que con sus conocimientos reviste de forma legal los actos o hechos que se otorgan ante su fe, basándose en sus amplios conocimientos jurídicos y experiencia.

Función privada; Todo lo notarial es derecho civil privado, aunque con efectos de publicidad y notoriedad, tanto del documento, la fe y la función notariales.

Función legal; Significa que toda la cuestión notarial tiene su fuente en la ley, desde su nombramiento (previo cumplimiento de los requisitos legales) hasta su actuación, **incluyendo su poder de "dar fe" y la forma** de otorgarlo.

Un notario es un profesional del derecho en el que el Estado delega la facultad de conferir fe pública a los actos que ante él se celebran teniéndose por ciertos para todos los efectos legales. El notario, como garante de la legalidad, es el encargado de recibir, interpretar y redactar el documento público que otorga seguridad jurídica a las partes involucradas.

El notario ofrece seguridad jurídica. La seguridad jurídica es la razón de ser de la institución notarial. La sociedad, al igual que los individuos, requiere de certeza legal en sus

transacciones privadas. El notariado mexicano se inscribe en la tradición legal liberal, al brindar seguridad jurídica en los actos de los ciudadanos frente a terceros y frente al Estado.

El notario ofrece asesoría jurídica imparcial. Además de sus funciones en materia de fe pública y su papel como promotor de la ampliación del derecho, el notario desempeña otra función encaminada a otorgar seguridad jurídica a los particulares: la asesoría legal. Como jurista experto en diversas materias (inmobiliaria y registral, sucesoria, societaria, contractual, fiscal y demás), el Notario debe brindar de manera imparcial a los individuos que acuden a él su asesoría respecto de los diversos asuntos que le presenten.

El notario promueve la legalidad y el Estado de Derecho. Una condición indispensable para brindar seguridad jurídica a los ciudadanos es la aplicación correcta del derecho. De ahí que la función central del notario sea cumplir y promover el cumplimiento de la ley. En el desempeño de su función, el notario aplica de diversas maneras el derecho.

Esto no es tan simple como parece: para aplicar el derecho correctamente y otorgar, así, verdadera seguridad jurídica al solicitante, el notario debe, de manera análoga a los jueces, evaluar y apreciar diversos aspectos, incluyendo:

Interpretar la voluntad de las partes;

Apreciar la capacidad de los otorgantes;

Establecer la naturaleza jurídica del acto o contrato para calificarlo de acuerdo con el derecho positivo;

Evaluar y certificar la validez del acto o contrato;

Determinar el orden de la formulación instrumental, para que ésta corresponda al contenido legal del acto;

Evaluar su propia competencia, las formalidades legales y demás.¹⁸⁰

4. 2.- INSTRUMENTO NOTARIAL

¿Qué es un instrumento en sentido general?

“Instrumento”, viene del latín: “instruere”: instruir, enseñar, dar constancia y significa: “todo aquello que sirve para conocer o fijar un acontecimiento”

¹⁸⁰ ESCAMILLA, Guillermo, La Función del Notario, *Revista Testimonios. El Notariado del Distrito Federal*, primavera 2007, México, Colegio de Notarios del Distrito Federal.

El vocablo instrumento, es un término equívoco, es decir, admite varios significados:

En las artes y oficios: es el conjunto de piezas combinadas para que sirva a determinado objeto:

En la música, se habla de instrumento musical como herramienta de trabajo;

En el mundo del Derecho, instrumento significa la escritura, el papel, el documento o texto con que se justifica o prueba una cosa.

En la vida cotidiana, todo mundo entiende que instrumento significa todo aquello que nos sirve para hacer una cosa, por ejemplo, instrumento para cocinar, instrumento para escribir, etc.

En materia jurídica, se considera instrumento: "todo aquello que sirve para dejar constancia de un acontecimiento pasado, que sirva como un medio de prueba jurídica"

CLASIFICACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS

Dependiendo de los criterios de distinción, se puede hacer varias clasificaciones:

- I. Según su sustrato; instrumentos en base papel, instrumentos informáticos e instrumentos electrónicos.
- II. Según quien intervenga y su fuerza probatoria; instrumentos privados e instrumentos públicos;
- III. Según consten o no por escrito: documentos y monumentos.

DOS TIPOS DE DOCUMENTOS PÚBLICOS EN LA LEY

Un resumen didáctico de la enumeración de documentos públicos considerados por el Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal y de la Ley del Notariado para el Distrito Federal, sería el siguiente:

Hay dos tipos de documentos públicos:

Primer tipo: documentos en los que intervienen notarios o corredores públicos, con cuatro variantes:

A).- Intervienen Notarios:

1ª.- Los registros y documentos otorgados ante notario, que son tres:

1. Los registro de cotejo;

2. La escritura y
 3. El acta notarial.
- 2ª.- Los documentos expedidos por notario, que son tres:
- El testimonio
 - La copia certificada y,
 - Las certificaciones.
- B).- Intervienen corredores públicos
- 3ª.- Los documentos otorgados ante corredor público que son tres:
- Los asientos en los libros de registro: de actas y pólizas y de sociedades mercantiles;
 - La póliza;
 - El acta;
- 4ª.- Los documentos expedidos por corredor público:
- Las copias certificadas.

Segundo tipo: Documentos en los que intervienen servidores públicos en funciones, con tres variantes:

1ª.- Los que constan en archivos y dependencias de la administración pública debidamente autorizados:

2ª.- Los expedidos por servidores públicos en el ejercicio de sus funciones; y,

3ª.- Las certificaciones o constancias:

- Actas de Registro Civil.

- De actuaciones judiciales.

- De archivos públicos.

- De universidades.

- De corredores en bolsas mercantiles y mineras.

LOS DOS TIPOS DE DOCUMENTOS NOTARIALES: LA ESCRITURA Y EL ACTA NOTARIAL

Documentos notariales es sinónimo de documentos públicos notariales.

El notario tiene como sus principales obras, a los documentos notariales, a los cuales la ley notarial y algunos autores llaman también instrumentos públicos notariales, los que pueden

definirse de manera sencilla como: La escritura o el acta notarial original que el notario redacta en los folios y que firman los otorgantes y comparecientes y el notario autoriza con su firma autógrafa y sello oficial. Los documentos notariales tienen un valor autentico, es decir, hacen prueba plena en juicio y fuera de él.

CARACTERÍSTICAS DE LOS DOCUMENTOS NOTARIALES

Según Jorge Ríos Hellig, los documentos notariales tienen cuatro características:

1º.- Son públicos. La escritura y el acta notarial, son considerados por la ley procesal y las leyes sustantivas como documentos públicos, forman parte de los documentos del Estado que deben ser creídos por todos los ciudadanos y servidores públicos;

2º.- Son auténticos. Ser auténtico significa que el documento, por efecto del poder **certificante del Estado de que esta dotado el notario, tiene una presunción "juris tantum"** de ser verdadero en principio, y sólo que se demuestre su falsedad a través de una sentencia judicial firme, que declare que dicho documento es falso o es nulo en los casos expresamente previstos por la ley notarial, dejará de tener la fuerza legal de ser auténticos.

3º.- Son ejecutivos. Ser ejecutivo, significa que trae aparejada ejecución procesal. No necesita ser declarado ejecutable, sino que ya es en un principio aceptado como base de la acción procesal. Esto queda muy claro en el caso del ejercicio de la acción especial hipotecaria donde basta con la exhibición del primer testimonio de la hipoteca inscrita en el Registro Público de la Propiedad para que el acreedor ejercite la acción procesal de inmediato.

4º.- Son inscribibles. Los documentos notariales; escritura y acta son objeto de inscripción en los Registros Públicos de la Propiedad o en el de Personas Morales. Se inscribe el documento público, es decir, la escritura (el contenido) y el primer testimonio (el continente), sólo es el vehículo que reproduce la escritura cuyo original se quedará por en el protocolo del notario durante los primeros cinco años y después permanentemente en el Archivo General de Notarías. Una cosa es diferente que según disposiciones el CCDF sólo se aceptarán al Registro documentos auténticos y por ende, testimonio y otra muy diferente, es que la consecuencia sea que se inscriban testimonio, no, se inscriben escrituras o actas que contienen los actos o hechos jurídicos materia del asiento registral.

Tener un concepto claro de acto jurídico es necesario para comprender el alcance del concepto escritura, que en términos simples, es la manifestación externa de la voluntad con la intención expresa de producir consecuencias de Derecho: es decir, la creación, transmisión, la modificación o la extinción de derechos y obligaciones. Esta expresión de voluntad intencionada puede ser en forma unilateral, como en los casos de constitución de condominio o en el testamento, en forma bilateral, como en los casos de los contratos sinalagmáticos de compraventa o similares o en forma plurilateral, como en el caso de la constitución de sociedades.

ESTRUCTURA BÁSICA DE UNA ESCRITURA

1ª.- Un proemio o cabeza: que se conforma de seis datos: I.- El lugar, II.- En ocasiones como en el testamento la hora, III.- La fecha, IV.- El nombre del notario y de que número de notaría es titular, V.- La definición del tipo de acto o actos jurídicos que se van a otorgar, y VI.- Los comparecientes y con que calidad jurídica actúan respectivamente.

2ª.- Los antecedentes. Que son variables dependiendo del tipo de acto o actos de que se trate. El notario decide como los redacta. Hay algunos notarios que prefieren llamarle declaraciones y cada parte hace las suyas. Otros ponen en boca del notario algunas consideraciones de antecedentes: título de propiedad, construcciones, situación fiscal, situación registral, estado civil, avalúos, reducciones;

3ª.- Las cláusulas. Que sólo deben ser utilizadas para consignar obligaciones o prestaciones según el acto de que se trate. No deben servir para hacer declaraciones o consideraciones. Hay tres tipos de cláusulas; esenciales (que deben ir siempre), naturales (que se consideran como puestas) y accidentales (que pueden ir o no ir y el acto vale);

4ª.- La representación o personalidad. Cuando una persona física es representada por otro, el notario debe acreditar que tiene poder suficiente y que las facultades no le han sido revocadas ni modificadas hasta la fecha. Se recomienda que se asiente también que el poderdante aún vive. En el caso de personas morales, lo que el notario hace es acreditar dos cosas: Por una parte, la legal constitución de la persona moral y no precisamente acreditar personalidad, porque esa se adquiere de diferente forma, a veces con el registro y a veces, con la ostentación ante terceros, como es el caso de las sociedades mercantiles irregulares.

5ª.- Las generales e identificaciones. El notario tiene que mencionar los datos generales de los otorgantes y comparecientes. Si se trata de extranjeros, acreditará su legal estancia en el país y que su calidad migratoria les permite celebrar el acto de que se trate, también se debe relacionar la identificación oficial exhibida y agregar una copia al apéndice;

6ª.- Las certificaciones. Se trata de algunas constancias o circunstancias que tienen relación directa con su protocolo y que se autorizan bajo la fe del notario, que son seis: I.- Que se aseguró de la identidad de los comparecientes y que a su juicio tiene capacidad; II.- Que hizo saber a los comparecientes del derecho que tiene de leer personalmente la escritura y de que les sea explicado su contenido; III.- Que en su caso, fue leída la escritura y que manifestaron su comprensión plena; IV.- Que el notario ilustró a los comparecientes acerca del valor y consecuencias jurídicas de la escritura o que fue relevado de dicha obligación; V.- Que otorgaron la escritura mediante su firma o sino puede, mediante su huella digital y una firma a su ruego de un testigo; VI.- Los hechos que el notario presencie y que guarden relación con la escritura, por ejemplo entrega de cheques o títulos.

7ª.- La hora y fecha de firmas. El notario en algunos casos como diligencias de fe de hechos o testamentos debe mencionar la hora precisa en que se firma o a veces, solo mencionar el día de firma, para determinar el hecho generador del crédito fiscal y la capacidad de los otorgantes; y

8ª.- Las autorizaciones. Puede haber dos situaciones: Cuando hay trámites o pagos fiscales hay dos autorizaciones; una primera, llamada autorización preventiva, que lleva la razón "ante mí", si hay trámites o pagos fiscales y cuando los cumpla una autorización definitiva; o cuando hay dicha circunstancia, el notario autoriza definitivamente de inmediato. Hay notarios que no aceptan esta distinción y todo lo autorizan definitivamente porque argumentan no existe disposición legal que obligue a autorizar preventivamente y tienen razón, pero se pierden de una magnífica oportunidad de control que la ley brinda en la actualidad.¹⁸¹

A) ESCRITURA DEFINICIÓN LEGAL

En el artículo 100 de la Ley del Notariado para el Distrito Federal se define a la escritura en los siguientes términos:

¹⁸¹ Ibidem, pp. 227 y 228.

Artículo 100.- Escritura es el instrumento original que el notario asienta en los folios, para hacer constar uno o mas actos jurídicos y que firmado por los comparecientes, autoriza con su sello y firma.

B) ACTA

Es el documento público notarial original que el notario a solicitud de parte interesada asienta en folios y autoriza con su sello y firma, para hacer constar la descripción de uno o varios hechos jurídicos presenciados por él o que le consten.

Tener un concepto claro del “hecho jurídico” hace comprender mejor el alcance del concepto de acta notarial.

En el acta notarial el concepto clave es el de “hecho jurídico”, y recordemos que se trata de todo acontecimiento de la naturaleza o del hombre que produce consecuencias jurídicas, independientemente de la voluntad del hombre. Hecho jurídico es entre otros, el hecho material, como el caso de una grieta o el color de una fachada, una notificación, una interpelación, una declaración notarial, la entrega de documentos, la existencia de planos o la verificación del contenido gráfico de fotografías, el reconocimiento (no ratificación) de firmas y la protocolización de documentos. Al instrumento notarial que contenga un hecho jurídico deberá llamársele acta notarial y no escritura.

Es importante que los hechos de los que el notario da fe, le consten de manera **objetiva, de “visu et auditu”, es decir, que pueda dar fe de ellos con sus sentidos.** El notario en principio puede dar fe de todo aquello que le conste de manera objetiva por sus sentidos. De allí la necesidad de que el notario esté presente en la fe de hechos y no pueda delegar esa fe a algún colaborador; porque quien percibe el acontecimiento y da fe de él con sus sentidos es el notario.

Por tratarse de hechos que el notario percibe con sus sentidos, es irrelevante que firme el acta el solicitante o que se acredite la legal constitución y representación de personas morales o físicas solicitantes, porque lo que importa y tiene relevancia jurídica es el hecho que el notario acredita como acontecido. Cuando se trata de casos de existencia, identidad, capacidad de personas físicas, reconocimientos de firmas, protocolizaciones y declaraciones notariales, entonces sí es imprescindible que firme el solicitante o declarante para avalar el principio de rogación y lo declarado.

Los efectos, valor y la protección de efectos de los registros y documentos públicos notariales y sus reproducciones están regulados por el artículo 156 de la ley del Notariado.

Este artículo considera el valor jurídico o alcance legal que tiene para el Derecho, tanto posregistros y documentos notariales, o sea, la escritura y el acta notarial, como sus reproducciones: el testimonio o certificación notarial, dice la ley, dejando fuera de manera inexplicable a la copia certificada, que posiblemente el legislador consideró se incluye en el concepto de la certificación notarial, ya que sin duda, la copia certificada notarial contiene una razón de autorización que es técnicamente una certificación.¹⁸²

El citado artículo 156 de la Ley del Notariado dice:

En tanto no se declare judicialmente la falsedad o nulidad de un instrumento, registro, testimonio o certificación notariales, estos serán prueba plena de que los otorgantes manifestaron su voluntad de celebrar el acto consignado en el instrumento de que se trate, que hicieron las declaraciones que se narran como suyas, así como de la verdad y realidad de los hechos de los que el Notario dio fe tal como los refirió y de que observó las formalidades correspondientes.

C) DEFINICIÓN LEGAL DE ACTA

En la Ley del Notariado para el Distrito Federal en su artículo 125, se define al acta notarial en los siguientes términos:

"es el instrumento público original en el que el Notario, a solicitud de parte interesada, relaciona, para hacer constar bajo su fe, uno o varios hechos presenciados por él o que le consten, y que asienta en los folios del protocolo a su cargo con la autorización de su firma y sello."

¹⁸² Ibidem, pp. 227-246.

4. 3.- DE LA FUNCIÓN NOTARIAL EN MATERIA FISCAL, COMO AUXILIAR DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA FISCAL

El primer dato significativo es la importancia del papel como auxiliar en la recaudación de impuestos que desempeña el notariado capitalino. La actividad notarial implica el cobro de impuestos y derechos, establecidos por las autoridades federal y local, que los particulares deben pagar por los distintos instrumentos cuya elaboración solicitan a un notario. Como se ha señalado, el número de operaciones distintas que lleva a cabo un notario es considerable (he podido identificar cerca de 50 actos diferentes que se realizan con frecuencia diversa en las notarías de la capital). Con el fin de facilitar el análisis, he ordenado los 10 servicios principales que llevan a cabo los titulares de las notarías capitalinas y he añadido una categoría adicional que incluye a las demás operaciones sobre las cuales he podido reunir información.

El monto total de impuestos que recauda y entera el notariado de la Ciudad de México como resultado de las distintas operaciones en que interviene suma alrededor de 5 275 millones de pesos al año. Debo subrayar que los impuestos comprendidos en este rubro no corresponden exclusivamente al Distrito Federal, pues incluyen contribuciones de índole federal como el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado. Sin embargo, para efectos de comparación puede señalarse que este monto equivale aproximadamente a un tercio de la recaudación total que por concepto de impuestos recibió el gobierno capitalino durante 2006. Ello da una idea de la importancia del notariado en la recaudación y el entero de impuestos. Por lo que se refiere al monto total de lo recaudado por el notariado capitalino durante 2006 por concepto de derechos, la cifra fue superior a 1 463 millones de pesos. Ese monto es equivalente a poco más de 22 % de la cifra total de recaudación por este concepto en la Ciudad de México durante dicho año.

Los datos anteriores se refieren exclusivamente a las sumas que por concepto de impuestos y derechos son recaudadas y enteradas directamente por los miembros del notariado. A esas cifras cabría agregar una suma indeterminada de contribuciones indirectas como resultado de las diversas transacciones que realizan particularmente en materia inmobiliaria. Por ejemplo, al formalizar el traslado de dominio sobre un bien, con frecuencia se alienta la regularización en el pago de otros servicios u obligaciones, como ocurre con el impuesto predial o suministro de agua. De modo que la aportación potencial del servicio

notarial como auxiliar en la recaudación de las contribuciones en el Distrito Federal es indudablemente considerable y representa una porción destacada de las fuentes de ingreso propias de la capital, sin considerar las participaciones y transferencias federales que recibe la entidad.

El año pasado la actividad que se ubicó en segundo lugar, si nos atenemos al número de operaciones realizadas fue la traslación de dominio sobre bienes, es decir, la escrituración de inmuebles que cambiaron de propietario. A lo largo de 2006, las notarías del Distrito Federal realizaron, en promedio, 432 operaciones traslativas de dominio, con una cifra global superior a las 105 000 para todo el año. Si bien este rubro ocupa el segundo sitio, es la actividad que genera el mayor volumen de ingresos para una notaría (lo mismo que, por cierto, para las autoridades gubernamentales por la vía del pago de impuestos y derechos) la escrituración de propiedades es, probablemente, la función de mayor trascendencia para los usuarios de servicios notariales, pues les confiere certeza plena sobre la titularidad de los derechos sobre su patrimonio.¹⁸³

A) OBLIGACIONES DENTRO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

A. 1.- INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

Esta obligación se desprende de la parte conducente del texto del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación y que a continuación exponemos:

Artículo 27... *Las personas morales cuyos socios o accionistas deban inscribirse conforme al párrafo anterior, anotarán en el libro de socios y accionistas la clave del registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma. Para ello, la persona moral se cerciorará de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.*

Los fedatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas, de fusión, escisión o de liquidación de personas morales,

¹⁸³ SILVA-HERZOG F, Jesús, *La Dimensión económica del notariado, aproximaciones a la contribución de la profesión notarial a la economía mexicana*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Económicas, 2008, pp. 21, 60 y 61.

que comprueben dentro del mes siguiente a la firma que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el registro federal de contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión al Servicio de Administración Tributaria dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.

Asimismo, los fedatarios públicos deberán asentar en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista o, en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados. Para ello, se cerciorarán de que dicha clave concuerde con la cédula respectiva.

Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios deban presentar la información relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas celebradas ante ellos, respecto de las operaciones realizadas en el mes inmediato anterior, dicha información deberá ser presentada a más tardar el día 17 del mes siguiente ante el Servicio de Administración Tributaria de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La declaración informativa a que se refiere el párrafo anterior deberá contener, al menos, la información necesaria para identificar a los contratantes, a las sociedades que se constituyan, el número de escritura pública que le corresponda a cada operación y la fecha de firma de la citada escritura, el valor de avalúo de cada bien enajenado, el monto de la contraprestación pactada y de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales correspondieron a las operaciones manifestadas...

A. 2.- EN CONCEPTOS DE ENAJENACIÓN

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación se entiende por enajenación los supuestos señalados en el artículo 14 y para los efectos del presente trabajo trataremos los que se relacionan con la transmisión de inmuebles en los siguientes puntos:

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:

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.

...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.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el Artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

A. 3.- EN CONCEPTOS DE NO ENAJENACIÓN

INGRESOS QUE NO SE CONSIDERAN ENAJENACIÓN

No se considerarán ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, de acuerdo con el último párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por:

1.- Causa de Muerte.

2.- Donación.

3.- Fusión de Sociedades.

4.- Los que deriven de enajenación de bonos, valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso no se considere interés.

A. 4.- AVISOS NOTARIALES ANTE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Por lo que hace a los diversos avisos que tiene obligación el notario a informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, por lo que respecta a las obligaciones señaladas con anterioridad podemos encontrar:

En lo que se refiere a la inscripción del Registro Federal de Contribuyentes, así como avisos de enajenación y adquisición de inmuebles, liquidación o cancelación del Registro de **Sociedades**, señalamos que el Notario cumple con esta obligación a través del "Sistema de Inscripción y Avisos al Registro Federal de Contribuyentes a través de Fedatario Público por Medios Remotos" llamado también "Declaración Informativa de Notarios Públicos y demás Fedatarios "DECLARANOT"

A. 5.- DECLARACIÓN INFORMATIVA DE NOTARIOS PÚBLICOS Y DEMÁS FEDATARIOS "DECLARANOT"

Ahora bien dentro de éstas obligaciones, cabe mencionar que lo que se expondrá es para efectos didácticos y tratando de analizar en el mayor preámbulo posible los avisos que se dan a las autoridades fiscales a través de la figura de auxiliar que tiene el notario.

Dentro del programa denominado "DECLARANOT" se señala la opción "Por operación" cuando presente información de la enajenación o la adquisición de bienes en la que interviene el Notario; o bien, cuando se trate de presentación de avisos de omisión de presentación de solicitud de inscripción (cuando se constituye una sociedad), de avisos de liquidación y cancelación de personas morales (en el caso de fusión o liquidación de sociedades) o de identificación de socios o accionistas (en el supuesto de protocolización de actas de asambleas de personas jurídicas o morales).

Cuando se trate del primer envío de la información de que se ocupe, se colocará la opción "Normal" o bien se colocará la opción "Complementaria" cuando se deba de corregir algún error u omisión de la información proporcionada con anterioridad. En este caso, el programa guarda la última información capturada misma que una vez corregida se deberá enviar en su totalidad. Cuando se trate de declaración complementaria, se colocará la fecha de envío de la declaración anterior, que se deba corregir.

Cuando se trate de declaración complementaria, se colocará el número de operación, que consta dentro del acuse de recibo emitido por el Servicio de Administración Tributaria, asignado a la declaración enviada que se corrige.

Se entiende como una "operación" la enajenación y como otra "operación" la adquisición, inclusive tratándose de un solo acto jurídico consignado en una misma escritura pública, escritura privada en las entidades que lo permiten, acta, minuta o cualquier instrumento notarial; asimismo, si se comprende más de un inmueble, se entenderá enajenación y/o adquisición por cada uno.





Enajenación cuando el o los enajenantes sean sujetos de ISR por enajenación de bienes y/o de IVA.

Adquisición cuando el o los adquirentes sean sujetos de ISR por adquisición de bienes.

Cuando se trate de información anual de operaciones de enajenación y adquisición de bienes, podrá elegir una de ellas o ambas, según corresponda. En estos casos no podrá elegir las opciones correspondientes a omisión de presentación de solicitud de inscripción o de avisos de personas morales e identificación de socios o accionistas.

Cuando se trate de información anual, dentro de un solo archivo electrónico se enviará la información de las operaciones de enajenación y/o adquisición a reportar por la totalidad del año.

Cuando se trate de información por operación, se efectuará un envío de información por cada operación y se elegirá solamente una de las operaciones siguientes:

-  Enajenación de bienes.
-  Adquisición de bienes.
-  Omisión de presentación de solicitud de inscripción o de avisos de liquidación o cancelación de personas morales.
-  Identificación de socios o accionistas.

Una vez elegido el tipo de operación a declarar e iniciada la captura de información, y con el fin de evitar la pérdida de la información que capture, no deberá variar la opción elegida.

La información del IVA correspondiente a la "enajenación de bienes", se enviará conjuntamente con la información de ISR por enajenación de bienes.

Indique si se trata de enajenación de casa habitación. Se elegirá la opción "Sí" cuando se trate de enajenación de bienes en los que existan áreas destinadas a casa habitación.

Se elegirá la opción "No" cuando se trate de enajenación de bienes en los que no existan áreas destinadas a casa habitación.

Se asentará el número que corresponda al instrumento notarial en el que conste la operación que se reporta.

Se asentará en formato dd/mm/aaaa la fecha en que se haya firmado el instrumento notarial de la operación que se reporta.

Al efecto, se visualizará un calendario en forma automática al momento de dar un **"clic" dentro de este campo.**

La fecha que se coloque no podrá ser posterior al día en que se realice la captura de la información.

Clave de la Entidad Federativa donde se ubica el inmueble que se enajenó.

Se deberá proporcionar de acuerdo al catálogo, que a continuación se describe:

01 Aguascalientes, 02 Baja California, 03 Baja California Sur, 04 Campeche, 05 Coahuila, 06 Colima, 07 Chiapas, 08 Chihuahua, 09 Distrito Federal, 10 Durango, 11 Guanajuato, 12 Guerrero, 13 Hidalgo, 14 Jalisco, 15 Estado de México, 16 Michoacán, 17 Morelos, 18 Nayarit, 19 Nuevo León, 20 Oaxaca, 21 Puebla, 22 Querétaro, 23 Quintana Roo, 24 San Luis Potosí, 25 Sinaloa, 26 Sonora, 27 Tabasco, 28 Tamaulipas, 29 Tlaxcala, 30 Veracruz, 31 Yucatán, 32 Zacatecas.

Fecha de entero de ISR ante la Federación. Se asentará en formato dd/mm/aaaa la fecha en que se haya pagado a la Federación el ISR correspondiente. Si no existe pago de ISR a la Federación deberá anotarse la fecha de pago del IVA. Si no existe pago de ISR ni de IVA a la Federación, se anotará la fecha del pago del ISR a la Entidad Federativa. Si no hay pago de ISR ni de IVA, ni pago a la Entidad Federativa, así como cuando se trate de operaciones exentas, no se hará anotación alguna en este campo.

Cuando se trate de envío de información anual y deba capturar operaciones exentas y gravadas; por las operaciones exentas de pago de ISR e IVA colocará la misma fecha que **colocó en el campo: "Fecha de firma de escritura o minuta."**

Al efecto, se visualizará un calendario en forma automática al momento de dar un **"clic" dentro de este campo.**

Cuando se trate de envío de información anual y únicamente se reporten operaciones exentas, se omitirá hacer anotación alguna en este campo.

Número de operación del pago de ISR ante la Federación, asignado por el banco.

Se anotará el número de operación correspondiente al pago del Impuesto Sobre la Renta ante la Federación. Este número será el que conste en el acuse de recibo que emitió el

banco, si no hay pago de ISR a la Federación, deberá anotarse el número de operación del pago asignado por el banco al IVA. Si no hay pago de ISR ni de IVA a la Federación, se colocará el número del pago de ISR a la Entidad Federativa.

Cuando no haya pago de ISR ni de IVA a la Federación así como tampoco pago a la Entidad Federativa o habiendo pago a la Entidad Federativa no se cuente con número de operación, se colocará Cero.

Tratándose de operaciones con pérdida o exentas de pago de ISR e IVA, se colocará cero. Se debe pulsar sobre el botón para capturar o consultar los datos de (los) enajenante (s) correspondiente (s) a esta operación.

Se deberá dar un "clic" en la opción "Sí" de este campo a fin de capturar los datos de identificación del enajenante, de los copropietarios o de los integrantes de la sociedad conyugal de la operación de enajenación de que se trate.

Al efecto se visualizarán los campos en los cuales se colocará la información citada en el párrafo anterior.

Es un dato obligatorio, colocar el Registro Federal de Contribuyentes a doce o trece caracteres proporcionado por la autoridad fiscal a la Persona Moral o Física, respectivamente, cuya información de enajenación se reporta. Se evitará realizar la captura del RFC que sea diverso al proporcionado por la autoridad fiscal así como a diez caracteres.

Se podrá omitir esta información, cuando la Persona Física no cuente con la misma. Pero en este supuesto se capturará la CURP.

Se colocará la Clave Única de Registro de Población (CURP) a dieciocho caracteres proporcionada por la Secretaría de Gobernación, o por autoridad competente, a la Persona Física que se reporta. Se podrá omitir esta información, cuando la Persona Física no cuente con la misma, se colocará el nombre, iniciando por apellidos paterno y materno de la persona física cuya información se reporta.

Tratándose de Persona Moral se colocará el nombre, denominación o razón social y tipo social, en su caso. Se deberá anotar calle, número exterior, especificando número interior (en su caso), colonia, código postal, entidad federativa y localidad de la persona cuya información se reporta. En localidades en las que la identificación postal no tenga la segregación para su ubicación, se anotará la que sea de uso común, siempre que permita la localización del contribuyente.

Se deberá señalar la proporción correspondiente (tratándose de enajenación de bienes en copropiedad y sociedad conyugal). En copropiedad o sociedad conyugal se deberá anotar hasta el diezmilésimo del factor de la participación correspondiente a cada copropietario o cónyuge que se reporta, utilizándose para ello el campo de la izquierda para los enteros y el de la derecha para las fracciones.

Por ejemplo: En una Proporción de 40.5 se deberá anotar: 40.5000

Cuando no haya copropiedad o sociedad conyugal se colocará 100.0000

En copropiedad o sociedad conyugal se deberá anotar el monto del ingreso que le corresponda a cada copropietario o cónyuge que se reporta.

Tratándose de permuta se considerará ingreso al valor de avalúo del bien que se recibe, en la parte proporcional que le corresponda a cada copropietario o cónyuge que se reporta.

En el caso del total de ingresos exentos (en copropiedad y sociedad. Se anotará el importe de los ingresos exentos que correspondan de conformidad con las disposiciones fiscales en sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge).

Total de deducciones autorizadas (en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge).

Se anotará la suma de los conceptos deducibles que se hayan determinado de conformidad con las disposiciones fiscales, en la parte proporcional que le corresponda a cada copropietario o cónyuge que se reporta. En los casos de operaciones exentas de pago de ISR, se anotará cero.

Ganancia o pérdida (en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge) Corresponde al monto de la contraprestación o valor del avalúo menos el total de ingresos exentos menos el total de deducciones autorizadas, en la parte proporcional que le corresponda a cada copropietario o cónyuge que se reporta. En caso de obtener pérdida le antecede el signo menos.

Ejemplo: - 10 000

El programa realizará automáticamente la operación aritmética citada.

Ganancia acumulable (base del impuesto sobre la renta, en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge).

Se colocará el resultado que se obtenga de dividir la ganancia obtenida entre el número de años, sin exceder de 20, en los que el enajenante haya sido propietario del bien inmueble que enajena, en la parte proporcional que le corresponda a cada copropietario o cónyuge que se reporta. En los casos en que resulte pérdida o en operaciones exentas, de pago de ISR, se colocará cero.

Ganancia no acumulable (en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge).

Se colocará el resultado que se obtenga de restar a la ganancia; el monto que resulte de dividir la ganancia obtenida entre el número de años, sin exceder de 20, en los que se haya sido propietario del bien inmueble que enajenó, en la parte proporcional que le corresponda a cada copropietario o cónyuge que se reporta.

En los casos en que resulte pérdida o en operaciones exentas, se anotará cero.

Total del ISR enterado por enajenación de bienes (en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge) Deberá ser la cantidad determinada del Impuesto sobre la Renta, conforme a las disposiciones de la ley de la materia; es decir, la sumatoria de lo que corresponde a la Federación y a la Entidad Federativa, en la parte proporcional que le corresponda a cada copropietario o cónyuge que se reporta, sin considerar, en su caso, actualización o recargos.

Tratándose de copropiedad o sociedad conyugal no deberá realizarse un pago individual por cada uno de los enajenantes.

El ISR correspondiente a la Entidad Federativa (en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge), se anotará el monto del Impuesto sobre la Renta que le corresponda a la Entidad Federativa, independientemente de que el pago se haya enterado en su totalidad a la Federación, en la parte proporcional que le corresponda a cada copropietario o cónyuge que se reporta.

Esta cantidad en ningún caso será mayor a la colocada en el campo: **"Total del ISR enterado por enajenación de bienes"**.

No se consideran, en su caso, los montos correspondientes a actualizaciones o recargos.

Monto de la actividad gravada para efectos del IVA (en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge).

Se anota el monto de la contraprestación por la enajenación gravada para efectos del Impuesto al Valor Agregado, en la parte proporcional que le corresponda a cada copropietario o cónyuge que se reporta.

En caso de que la enajenación esté exenta del pago de este impuesto o el Notario no este obligado a recaudarlo se anotará cero.

IVA recaudado y enterado por cuenta del tercero (en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda, esta cantidad deberá de ser la misma que se haya transferido, generada por el enajenante que se reporta, a la Federación por concepto de Impuesto al Valor Agregado, sin considerar en su caso, actualización ni recargos y en la parte proporcional que le corresponda a cada copropietario o a cada copropietario o cónyuge).

En caso de que la enajenación esté totalmente exenta del pago de este impuesto o el notario no este obligado a recaudarlo se anotará cero.

Tratándose de copropiedad o sociedad conyugal no deberá realizarse un pago individual por cada uno de los enajenantes. Después se debe continuar de la misma manera que en los supuestos del ISR, colocar la identificación de los contribuyentes, su RFC o en su caso su CURP.

Cuando se trate de información a enviar por operación el paso siguiente será validar la información capturada así como realizar su encriptación para su envío a través de Internet.

Cuando se trate de información anual por enviar el paso siguiente será realizar la captura de las operaciones de adquisición de bienes, salvo que no existieren dichas operaciones por reportar.

En supuestos de enajenación en el IVA

Se indicará si se trata de una adquisición específica por concepto de prescripción (P) o cualquier otra que deba reportarse ante la autoridad fiscal (A).

Tratándose de adquisición por prescripción en la que haya intervenido el notario (aun en la simple protocolización), se presentará la información correspondiente a dicha operación.

Tratándose de adquisición por prescripción se señalara además el número de juicio sin señalar juzgado. Se colocará esta información en formato dd/mm/aaaa, la fecha de consumación de la prescripción. En el caso de no poder precisar la fecha, se anotará la de

presentación de la demanda. Al efecto, se visualizará un calendario en forma automática al **momento de dar un "clic" dentro de este campo**. Cuando se trate de una fecha de consumación anterior al 1° de enero de 1993, se colocará esta última fecha.

Se asentará el número que corresponda al instrumento notarial en el que se haya realizado o conste la operación que se reporta. Se asentará en formato dd/mm/aaaa la fecha en que se haya firmado el instrumento notarial de la operación que se reporta. Al efecto, se visualizará un calendario en forma automática al **momento de dar un "clic" dentro de este campo**.

Se asentará en formato dd/mm/aaaa la fecha en que se haya enterado a la Federación el ISR correspondiente. Tratándose de adquisiciones exentas de pago en el que el envío de la información sea por operación, no se hará anotación alguna en este campo.

Cuando se trate de envío de información anual y deba capturar operaciones exentas y gravadas, por las operaciones exentas de pago colocará la misma fecha que colocó en el campo: **"Fecha de firma de escritura o minuta."**

Tratándose de adquisición por prescripción en el que se hayan purgado vicios de los actos por medio de los cuales fueron adquiridos bienes y siempre que con anterioridad se hubiera pagado el impuesto correspondiente, se colocará la fecha de dicho pago. Cuando se trate de pago efectuado en fecha anterior al 1° de enero de 1993, se colocará esta última fecha.

Se colocará el Registro Federal de Contribuyentes a trece caracteres proporcionado por la autoridad fiscal a la Persona Física cuya información de adquisición se reporta. Se evitará realizar la captura del RFC que sea diverso al proporcionado por la autoridad fiscal así como a diez caracteres. Se podrá omitir esta información, cuando la Persona Física no cuente con la misma. Se colocará la Clave Única de Registro de Población (CURP) a dieciocho caracteres proporcionada por la Secretaría de Gobernación, o por autoridad competente, a la Persona Física que se reporta. Se podrá omitir esta información, cuando la Persona Física no cuente con la misma. Se colocará el nombre, iniciando por apellidos paterno y materno de la persona física, o denominación o razón social si fuere persona moral, cuya información se reporta.

Se deberá anotar calle, número exterior, especificando número interior (en su caso), colonia, código postal, entidad federativa y localidad de la persona cuya información se reporta.

En localidades en las que la identificación postal no tenga la segregación para su ubicación, se anotará la que sea de uso común, siempre que permita la localización del contratante.

Proporción correspondiente (tratándose de adquisición de bienes en copropiedad y sociedad conyugal). En copropiedad o sociedad conyugal se deberá anotar hasta el diezmilésimo el factor de la participación correspondiente a cada copropietario o cónyuge que se reporta, utilizándose para ello el campo de la izquierda para los enteros y el de la derecha para las fracciones.

Por ejemplo: En una Proporción de 40.5 se deberá anotar: 40.5000

Cuando no haya copropiedad se colocará 100 .0000

Monto de la operación (en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge).

En copropiedad o sociedad conyugal se deberá anotar el monto de la contraprestación pagada por cada copropietario adquirente o cónyuge adquirente que se reporta.

Cuando se trate de adquisición por prescripción, tesoros, bienes adquiridos al término del arrendamiento o donación, se podrá omitir realizar anotación alguna en este campo.

Valor de avalúo del bien (en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge).

Se anotará el monto del valor del avalúo del bien objeto de la adquisición, en la parte proporcional a cada copropietario adquirente o cónyuge adquirente que se reporta.

Tratándose de adquisición por prescripción, se anotará el valor del avalúo del bien referido a la fecha de consumación de ésta. En el caso de que no pueda determinarse la fecha en la que se consumó la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquella en la que se haya interpuesto la demanda.

Es un dato obligatorio, salvo operaciones exentas, en la que se colocará cero.

Ingreso acumulable (base del impuesto sobre la renta).

Se anotará el monto sujeto al pago del ISR, es decir el valor de avalúo, salvo el caso de la fracción IV del artículo 155 de la LISR en el que deberá anotarse la cantidad que el avalúo exceda del monto de la operación, independientemente de que el enajenante sea persona física o moral.

En copropiedad o sociedad conyugal se deberá anotar el monto le corresponda a cada copropietario o cónyuge que se reporta.

Tratándose de operaciones exentas se colocará cero.

Total del ISR enterado por adquisición de bienes (en copropiedad y sociedad conyugal se deberá anotar el monto que le corresponda a cada copropietario o cónyuge).

Deberá ser la cantidad determinada de impuesto conforme a las disposiciones de la ley de la materia, en la parte proporcional a cada copropietario adquirente o cónyuge adquirente que se reporta.

Cuando no exista copropiedad esta cantidad deberá ser la misma que se haya enterado a la Federación por concepto de pago de ISR, la cual se obtiene del acuse de recibo que emitió el banco, al realizar el entero correspondiente.

Tratándose de operaciones exentas se colocará cero.

En los supuestos anteriores no se considerarán, en su caso, actualización ni recargos.

Tratándose de varios adquirentes no deberá realizarse un pago individual por cada uno de los adquirentes.

Tratándose de información anual, podrá agregar tantas operaciones de adquisición **como sean necesarias, dando un "clic" en la herramienta de ayuda "Agregar registro"** ubicada en la parte inferior de la imagen del programa.

Pulse sobre el botón para capturar o consultar los datos de (los) enajenante (s) correspondiente (s) a esta operación.

Se deberá dar un "clic" en la opción "Sí" de este campo a fin de capturar los datos de identificación del (los) enajenantes (s) o de los integrantes de la sociedad conyugal de la operación de adquisición de que se trate.

Al efecto se visualizarán los campos en los cuales se colocará la información citada en el párrafo anterior. Esta información será opcional.

Se colocará el Registro Federal de Contribuyentes a doce o trece caracteres proporcionado por la autoridad fiscal a la Persona Moral o Física, respectivamente, cuya información se reporta.

Se evitará realizar la captura del RFC que sea diverso al proporcionado por la autoridad fiscal así como a diez caracteres.

Se podrá omitir esta información, cuando la Persona Física no cuente con la misma.

Se colocará la Clave Única de Registro de Población (CURP) a dieciocho caracteres, proporcionada por la Secretaría de Gobernación o por autoridad competente a la Persona Física que se reporta.

Cuando se trate de información a enviar por operación el paso siguiente será validar la información capturada así como realizar su encriptación para su envío a través de Internet.

Cuando se trate de información anual por enviar podrá regresar a realizar la captura de las operaciones de enajenación de bienes, que en su caso quiera adicionar o bien proceder a validar la información capturada así como realizar su encriptación para su envío a través de Internet.

Omisión de presentación de solicitud de inscripción o de avisos de cancelación personas morales identificación de la operación de omisión

Esta información solo se captura cuando se trate de envío de información por operación, no existiendo posibilidad de envío con periodicidad anual.

Se colocará la denominación o razón social y tipo social que corresponda a la persona moral omisa en acreditar ante el notario público haber presentado su solicitud de inscripción al RFC o bien el aviso de liquidación o de cancelación correspondiente, a que se refieren las disposiciones fiscales. Dependiendo del tipo de omisión de la persona moral, se señalará el que corresponda.

Se anotará el Registro Federal de Contribuyentes de la persona moral omisa en acreditar ante el notario haber presentado ante la autoridad fiscal el aviso de inicio de liquidación, estando obligada a ello. Se anotará el Registro Federal de Contribuyentes de la persona moral omisa en acreditar ante el notario haber presentado ante la autoridad fiscal el aviso de cancelación, estando obligada a ello.

Se colocará la denominación o razón social y tipo social de la persona moral de la que es integrante el socio o accionista cuya información se reporta. Se debe pulsar sobre el botón para capturar o consultar los datos del (los) socio (s) o accionista (s) correspondiente (s) a esta operación. Se deberá dar un **"clic" en la opción "Si" de este campo a fin de** capturar los datos de identificación del (los) socio (s) o accionista(s) de que se trate.

Se colocará la CURP proporcionada al socio o accionista, cuando se trate de persona física, por la Secretaría de Gobernación o por autoridad competente. Se colocará el nombre, iniciando por apellidos paterno y materno de la persona física socio o accionista cuya información se reporta.

Tratándose de Persona Moral se colocará nombre, denominación o razón social y tipo social, en su caso.

El programa electrónico, "Declaración Informativa de Notarios Públicos y demás Fedatarios" "Declaranot", es una herramienta, para los Notarios y demás Fedatarios Públicos que deban presentar la información correspondiente de las operaciones de las enajenaciones y/o adquisiciones de bienes en las que hayan intervenido, los avisos de Personas Morales omisas en acreditar ante ellos la presentación ante el SAT de la solicitud de inscripción, aviso de liquidación o cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes, así como los avisos de socios o accionistas que no acrediten contar con su clave de RFC, en los casos que establece la legislación fiscal federal.

La información será la relativa a: Operaciones consignadas en escritura pública:

Ø Enajenación de bienes

Ø Adquisición de bienes y

Ø Aviso de no acreditación de presentación de solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y

Ø Avisos de liquidación y cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por parte de las Personas Morales.

Quedarán comprendidas aquéllas operaciones de enajenación de bienes cuando se trate de residentes en el extranjero, siempre que el (los) bien (es) se encuentre (n) en territorio nacional.

Tratándose de operaciones de enajenación de bienes exentas, sólo se reportarán las correspondientes a la Fracción XV de artículo 109 LISR (casa habitación) cuando el monto del ingreso correspondiente a cada copropietario o integrante de la sociedad conyugal, en su caso, sea superior a \$500,000.00.

No se reportarán las operaciones de herencias o legados, ni operaciones de adquisición de bienes exentas.

No se reportarán aquellas operaciones de enajenación de bienes realizadas por: Ø Contribuyentes Personas Morales que tributen dentro del Título II y Personas Físicas con actividades empresariales que tributen dentro del Título IV, Capítulo II, secciones I ó II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Deberán de informarse aquéllas operaciones de enajenación de bienes tratándose de contribuyentes Personas Morales con fines no lucrativos, que conforme a las disposiciones fiscales deban tributar dentro del Título III de la del Impuesto sobre la Renta; a excepción

de los sujetos a que se refiere el artículo 102 de LISR y las donatarias autorizadas a recibir donativos deducibles, a que se refiere el último párrafo del artículo 154 de la LISR.

En los casos de que uno de los adquirentes ó enajenantes fueren menores de edad o incapaces, la información a proporcionar podrá corresponder a sus representantes legales o tutores, si estos optaron por acumular el ingreso, o del cónyuge en sociedad conyugal que tome esta opción.

Se realizará la captura de los datos de identificación por cada enajenante o adquirente que intervenga en una misma operación, así como por cada persona moral o cada grupo de socios o accionistas que no acrediten su Registro Federal de Contribuyentes pertenecientes a una misma persona moral.

B) OBLIGACIONES EN MATERIA IMPOSITIVA EN RELACIÓN CON INMUEBLES. IMPUESTOS A RECAUDAR POR EL NOTARIO

B. 1.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Enajenación de inmuebles

De los ingresos.

a) Ingresos Gravables.

Los ingresos por la enajenación de bienes inmuebles que se gravan, serán los derivados de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación, esto es, de acuerdo con el artículo 146 de la Ley, se señalan las siguientes precisiones:

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

2.- Se considerará como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación.

3.- Cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

Los ingresos que se obtengan por la enajenación de bienes inmuebles se describen en los siguientes artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

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.

...En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas. Asimismo, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

...Los contribuyentes que obtengan ingresos por la cesión de derechos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda o de derechos de fideicomitente o fideicomisario, que recaigan sobre bienes inmuebles, deberán calcular y enterar el pago provisional de acuerdo con lo establecido en los dos primeros párrafos de este artículo.

Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, a excepción de las mencionadas en el artículo 102 de la misma y de aquéllas autorizadas para percibir donativos deducibles en los términos de los artículos 31, fracción I y 176, fracción III, de la citada Ley, que enajenen bienes inmuebles, efectuarán pagos provisionales en los términos de este artículo, los cuales tendrán el carácter de pago definitivo.

Artículo 154-Bis. Con independencia de lo dispuesto en el artículo 154 de esta Ley, los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, efectuarán un pago por cada operación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida en los términos de este Capítulo, el cual se enterará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual se encuentre ubicado el inmueble de que se trate.

El impuesto que se pague en los términos del párrafo anterior será acreditable contra el pago provisional que se efectúe por la misma operación en los términos del artículo 154 de esta Ley. Cuando el pago a que se refiere este artículo exceda del pago provisional determinado conforme al citado precepto, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme al citado artículo 154 de esta Ley a la Entidad Federativa de que se trate.

En el caso de operaciones consignadas en escrituras públicas, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el pago a que se refiere este artículo bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas a que se refiere el mismo en el mismo plazo señalado en el tercer párrafo del artículo 154 de esta Ley.

Artículo 189. En los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando en el país se encuentren dichos bienes.

...Los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en las oficinas autorizadas que correspondan a su domicilio, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firma la escritura. En los casos a que se refiere este párrafo se presentará declaración por todas las enajenaciones aun cuando no haya impuesto a enterar. Asimismo, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

En las enajenaciones que se consignen en escritura pública no se requerirá representante en el país para ejercer la opción a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando las autoridades fiscales practiquen avalúo y éste exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente residente en el extranjero, y el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total de la diferencia, sin deducción alguna, debiendo enterarlo el contribuyente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la notificación que efectúen las autoridades fiscales.

Tratándose de adquisiciones a título gratuito, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del valor del avalúo del inmueble, sin deducción alguna; dicho avalúo deberá practicarse por persona autorizada por las autoridades fiscales. Se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos que se reciban como donativos a que se refiere el artículo 109 fracción XIX inciso a), de esta Ley.

Cuando en las enajenaciones que se consignent en escritura pública se pacte que el pago se hará en parcialidades en un plazo mayor a 18 meses, el impuesto que se cause se podrá pagar en la medida en que sea exigible la contraprestación y en la proporción que a cada una corresponda, siempre que se garantice el interés fiscal. El impuesto se pagará el día 15 del mes siguiente a aquél en que sea exigible cada uno de los pagos.

Artículo 190. Para los efectos del último párrafo del artículo 147 de la Ley, cuando se pacte el pago en parcialidades se procederá como sigue:

...IV. El contribuyente garantizará el interés fiscal. La garantía será igual a la diferencia que resulte entre el pago provisional que en los términos del artículo 154 de la Ley correspondería y el pago provisional que se efectúe en los términos de la fracción I de este artículo, más los posibles recargos correspondientes a un año. Cuando la enajenación a plazos se consigne en escritura pública, el fedatario público deberá presentar la garantía mencionada conjuntamente con la declaración del pago provisional.

Antes del vencimiento del plazo de un año contado a partir de la fecha de la enajenación, el contribuyente deberá renovar la garantía por la cantidad que le falte cubrir del impuesto que se cause sobre la parte de la ganancia no acumulable, más los posibles recargos que se causen por un año más. La renovación de la garantía a que se refiere este párrafo se deberá efectuar cada año hasta que se termine de pagar el impuesto adeudado y, en el caso de no hacerlo, el crédito se hará exigible al vencimiento de la garantía no renovada.

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.

Artículo 192. Para los efectos de la fracción II del artículo 148 de la Ley, cuando el enajenante no pueda comprobar el costo de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble, se considerará como costo el valor que se contenga en el aviso de terminación de obra. Cuando dicho aviso precise la proporción del valor de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble que corresponde al terreno y la que se refiere a la construcción, el contribuyente considerará únicamente como costo, el valor que corresponda a la construcción.

Las autoridades fiscales podrán ordenar, practicar o tomar en cuenta el avalúo de las inversiones por los conceptos mencionados, referidos a la fecha en la que las construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble se hayan terminado. Cuando el valor

de avalúo sea inferior en más de un 10% de la cantidad que se contenga en el aviso de terminación de obra, se considerará el monto del avalúo como costo de las inversiones.

En el caso de que no se consigne el valor correspondiente en el aviso de terminación de obra o de que no exista la obligación de dar dicho aviso, se considerará como costo de las inversiones en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble, el 80% del valor de avalúo que al efecto se practique por persona autorizada, referido a la fecha en la que las mismas se hayan terminado.

Artículo 195. Para los efectos de los artículos 150 y 152 de la Ley, se considerará costo de adquisición:

I. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo antes del 1 de enero de 1981, el que haya servido para efectos del impuesto federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo a partir de la fecha antes citada, el que haya servido para efectos del impuesto. Si para determinar la base de los mencionados impuestos se practicó avalúo, éste servirá como costo referido a la fecha de adquisición.

II. Tratándose de bienes adquiridos por donación hecha por la Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios u organismos descentralizados, el costo de adquisición que dicho bien haya tenido para el donante. Si no pudiera determinarse el costo que el bien tuvo para el donante, se considerará costo de adquisición del donatario el 80% del valor de avalúo practicado al bien de que se trate referido al momento de la donación.

Artículo 201. Para los efectos del tercer párrafo del artículo 154 de la Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, quedan relevados de la obligación de efectuar el cálculo y entero del impuesto a que se refiere dicho artículo, cuando la enajenación de inmuebles se realice por personas físicas dedicadas a actividades empresariales, éstas declaren que el inmueble forma parte del activo de la empresa y exhiban copia sellada o copia del acuse de recibo electrónico con sello digital de la declaración correspondiente al último año de calendario para el pago del impuesto; tratándose del primer año de calendario deberá presentarse copia de la constancia de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o, en su defecto, de la solicitud de inscripción en el citado Registro.

Cuando las enajenaciones a que se refiere el párrafo anterior sean efectuadas por contribuyentes que tributen en términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, deberán efectuar el cálculo y entero del impuesto en los términos del artículo 154 de la propia Ley.

Artículo 202. Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de inmuebles por adjudicación judicial o fiduciaria, para los efectos del artículo 14, fracción II del Código Fiscal de la Federación, considerarán que la enajenación se realiza en el momento en que se finque el remate del bien, debiendo realizar, en su caso, el pago provisional en los términos del tercer párrafo del artículo 154 de la Ley.

Asimismo, las personas físicas que obtengan ingresos por la adquisición de bienes inmuebles por adjudicación judicial o fiduciaria, para efectos del último párrafo del artículo 155 de la Ley, considerarán como ingreso la diferencia entre el precio de remate y el avalúo practicado en la fecha en la que se haya fincado el remate, debiendo, en su caso, realizar el pago provisional que corresponda en los términos del segundo párrafo del artículo 157 de la Ley.

Artículo 203. Para los efectos de los artículos 154, tercer párrafo, 154-Bis, tercer párrafo y 189, tercer párrafo de la Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, deberán calcular y, en su caso, enterar el impuesto que corresponda a dichas enajenaciones de conformidad con las citadas disposiciones legales, aun en el supuesto de enajenaciones de inmuebles consignadas en escritura pública en las que la firma de la escritura o minuta se hubiese realizado por un juez en rebeldía del enajenante.

INGRESOS QUE NO SE CONSIDERAN ENAJENACIÓN

No se considerarán ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, de acuerdo con el último párrafo del artículo 146, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por:

- 1.- Causa de Muerte.

2.- Donación.

3.- Fusión de Sociedades.

4.- Los que deriven de enajenación de bonos, valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso no se considere interés.

Artículo 146. Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

...No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por la enajenación se considere interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley.

DE LOS INGRESOS EXENTOS

El artículo 109 de la Ley, deja como ingresos exentos por la enajenación de bienes inmuebles:

La enajenación de casa habitación del contribuyente.

Para efectos de la exención anterior, el Reglamento en su artículo 129 y 130, obliga a los contribuyentes a acreditar la propiedad de la casa habitación, con cualquiera de los siguientes documentos:

1.- La credencial de elector a nombre del contribuyente, que contenga el domicilio del bien inmueble.

2.- Comprobante de pago de; teléfono.

3.- Estados de cuenta de instituciones que componen el sistema financiero o por casas comerciales y de tarjetas de crédito no bancarias.

La documentación de los puntos 2 y 3, deberán estar a nombre del contribuyente, de su cónyuge, o bien de sus ascendientes o descendientes consanguíneos en línea recta, siempre que el domicilio que aparezca en dichos documentos, sea el del bien inmueble a enajenar.

Para los efectos de la Ley del Impuesto Sobre al Renta y su Reglamento, los adoptados se considerarán como descendientes en línea recta del adoptante y de los ascendientes de éste.

Asimismo el Reglamento aclara en su artículo 129, que debe entenderse que la casa habitación comprende también al terreno en donde se encuentre construida, siempre que la superficie del terreno no exceda de tres veces el área cubierta por las construcciones que integran la casa habitación, por el excedente se pagará el impuesto correspondiente a la enajenación del terreno.

Para los efectos del párrafo anterior, no se considerarán parte de la superficie construida correspondiente a la casa habitación, las construcciones accesorias a éstas o las bardas perimetrales.

ENAJENACIÓN DE INMUEBLES EN COPROPIEDAD

En la enajenación de inmuebles, cuyo dominio pertenezca en pro indiviso a varias personas físicas, cada copropietario determinará a ganancia y calculará el impuesto que le corresponda. En el caso de que no pudieran identificarse las deducciones que correspondan a cada copropietario, éstas se harán en forma proporcional a los derechos de copropiedad.

ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES, DE LOS INGRESOS GRAVABLES

Los ingresos por adquisición de bienes inmuebles, que se considerarán para efectos de este capítulo, de acuerdo con el artículo 155 de la Ley son:

a) Adquisición por Donación.

Determinación del monto del ingreso.

El ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

b) Adquisición por Prescripción.

Determinación del monto del ingreso.

El ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

CAPÍTULO V

DE LOS INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES

Artículo 155. Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

I. La donación.

II. Los tesoros.

III. La adquisición por prescripción.

IV. Los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190, de esta Ley.

V. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

Tratándose de las fracciones I a III de este artículo, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en la fracción IV de este mismo artículo, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 153 de esta Ley.

El artículo 205 del Reglamento señala; que el avalúo será referido a la fecha en que la prescripción se hubiere consumado, independientemente de la fecha de la sentencia.

En caso de que no pueda determinarse la fecha de la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquélla en la que se haya interpuesto la demanda.

En los casos en que se acuda a la prescripción positiva, para purgar vicios de los actos por medio de los cuales fueron adquiridos bienes, no quedará gravado el ingreso así percibido, siempre y cuando se hubiere pagado el impuesto correspondiente por dichos actos.

c) Ingreso Presunto para el Adquirente en la enajenación de bienes.

Determinación del monto del ingreso.

Se considerará ingreso para el adquirente el total de la diferencia entre el valor de avalúo y la contraprestación pactada, cuando el avalúo exceda en más de un 10%, de acuerdo con el artículo 153 primer párrafo de la Ley.

Señalando dicho artículo, que la diferencia incrementará el costo para el adquirente. Desde luego, lo señalado permitirá al adquirente actualizar dicho costo al enajenar el inmueble.

d) Ingresos por Adjudicación Judicial o Fiduciaria.

Haciendo referencia a la determinación del monto de los ingresos que señala el último

párrafo del artículo 155 de la Ley, el Reglamento en su artículo 202, segundo párrafo contempla la adquisición de bienes inmuebles por adjudicación judicial o fiduciaria, obligando a considerar como ingreso la diferencia entre el precio de remate y el avalúo practicado en la fecha en que se haya fincado el remate, debiendo, en su caso, realizar el pago provisional en los términos del segundo párrafo del artículo 157 de la Ley.

Cálculo del Impuesto por Fedatarios Públicos.

El artículo 208 del Reglamento, señala que en todos los casos de enajenación de inmuebles consignados en escritura pública en los que los adquirentes sean personas físicas o personas morales con fines no lucrativos, a excepción de los partidos, asociaciones políticas, la Federación, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, entre otros, los notarios, los corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, cuando eleven a escritura pública el contrato en que conste la enajenación calcularán el pago provisional que corresponda al adquirente, aplicando el 20% sobre la parte en que el valor de avalúo exceda al de la contraprestación pactada.

Aclarando en su último párrafo, que en el caso de cumplirse con lo previsto en las fracciones anteriores, los fedatarios públicos dejarán de calcular el impuesto por la adquisición de bienes, y señalaran en la propia escritura, las razones por las cuales no efectuaron dicho cálculo.

DE LOS INGRESOS EXENTOS

Los ingresos exentos por adquisición de bienes que pudieran estar relacionados con inmuebles, se señalan en el artículo 109 de la Ley, siendo:

XV. Enajenación de casa habitación.

XVIII. Los que se reciban por herencia o legado.

XIX. Los donativos en los siguientes casos:

- ✓ Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.
- ✓ Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

- ✓ Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará el impuesto.¹⁸⁴

B. 2.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Dentro de las obligaciones del Notario en materia del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, señalamos lo conducente:

CAPITULO II

De la enajenación

Artículo 8o.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.

No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta...

Artículo 9o.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

I.- El suelo.

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

Artículo 12.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Artículo 20.- No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

¹⁸⁴ DÍAZ CASTREJÓN, Benjamín, *Estudio Práctico del I. S. R. Bienes Inmuebles para Personas Físicas*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2004, pp. 53-55, 57 y 103-106.

...II.- Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casahabitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casahabitación.

*Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o **utilicen como hoteles o casas de hospedaje...***

Artículo 33.- Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, por los que se deba pagar impuesto en los términos de esta Ley, el contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento. En las importaciones ocasionales el pago se hará como lo establece el artículo 28 de esta Ley. En estos casos no formulará declaración mensual ni llevará contabilidad; pero deberá expedir los documentos que señala la fracción III del artículo anterior y conservar la documentación correspondiente durante 5 años.

Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable en el caso a que se refiere el artículo 1o.-A, fracción I de esta Ley.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

"A. *Artículo 22.- Tratándose de adjudicaciones judiciales, administrativas o fiduciarias se deberá señalar los valores de terreno, construcciones habitacionales y no habitacionales en la proporción que en el avalúo les atribuya.*

B. *Artículo 28.- Tratándose de construcciones nuevas se atenderá el destino para las cuales se construyeron, considerando las especificaciones del inmueble y las licencias de construcción. (No se define que debe entenderse por construcciones nuevas, por lo que podemos considerar que son aquellas que no han sido utilizadas).*

Cabe hacer mención que se elimina la antigüedad de 2 años de destino habitacional, para considerar que no causa IVA un inmueble.

C. *Artículo 78.- Se contempla para los efectos del artículo 33 de la Ley del IVA (enajenación de inmuebles con construcciones no habitacionales), que los contribuyentes deben presentar las 3 últimas declaraciones de pagos mensuales, a efecto de que el Notario quede relevado en la obligación de calcular y enterar el impuesto correspondiente, en caso de que se haya iniciado operaciones en un plazo menor deberá presentar la última mensual o el aviso de inscripción al RFC.”¹⁸⁵*

B. 3.- IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES (Sistema para Notarios Públicos y Valuadores SINOVA)

SISTEMA PARA NOTARIOS PÚBLICOS Y VALUADORES

Este sistema puede ser utilizado por notarios del Distrito Federal, para trámites como:

- A) Reportar operaciones del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles (ISAI).
- B) Empadronamiento de Condominios (Asignación de cuentas prediales individuales)

Para el caso de la declaración del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, todas las operaciones en las que se deba pagar este impuesto, deben ser declaradas vía SINOVA, esto en virtud de que el anexo técnico de la Tesorería, es enviado por el valuador a través de este sistema y que junto con la declaración que es llenada con el mismo sistema, se envían a la subsecretaría de Catastro y Padrón Territorial (SCPT) de la Tesorería del Distrito Federal.

Las declaraciones de ISAI no se pueden enviar vía SINOVA en los casos siguientes:

- 1.- Lotes de Terreno.
- 2.- Declaraciones de ISAI en las que no se haga pago alguno (en ceros).
- 3.- Declaraciones que sean generadas por operaciones que tengan los beneficios de la Jornada Notarial.

El empadronamiento de Condominios mediante SINOVA, este se hará en los casos siguientes:

- 1.- Cuando el Condominio no exceda de 120 localidades.
- 2.- Haya un solo indiviso por cada localidad.

¹⁸⁵ CASTILLO VILLANUEVA, Heriberto, Algunos Comentarios en Materia Fiscal Federal Relacionado con la Función Notarial, *Revista Mexicana de Derecho*, México, Colegio de Notarios del Distrito Federal, Ed., Porrúa, 2007, pp. 192 y 193.

3.- Exista una sola superficie de áreas comunes y una sola superficie de terreno, que se prorrataan mediante la aplicación del porcentaje de indiviso individual para obtener la superficie de áreas comunes y de terreno sobre las cuales el propietario de cada localidad tiene derechos y obligaciones.

El empadronamiento de condominios no se hará mediante SINOVA, cuando de trate de conjuntos condominales ya que para este caso deberá acudir a la oficialía de partes de la Subsecretaría de Catastro y Padrón Territorial.¹⁸⁶

B. 4.- IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES

Este impuesto local se regula en el Código Financiero del Distrito Federal y en de manera didáctica señalaremos los artículos que debe tomar en cuenta el Notario para el pago del impuesto.

El artículo 49 señala que los notarios públicos deberán incluir una cláusula especial en las escrituras públicas o demás documentos mediante los cuales se formalice la adquisición o transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, así como en la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos, en la que se relacionen las declaraciones y comprobantes de pago respecto del bien que se trate, correspondientes a los últimos cinco años contados a partir de la fecha en que se autoricen los documentos correspondientes.

Los fedatarios públicos no deberán autorizar ninguna escritura pública en la que no se haga constar la cláusula especial.

Los artículos 52 y 53 señalan que se podrá garantizar el crédito fiscal a favor de la tesorería. Si asume un tercero dicha obligación, deberá manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos.

El artículo 144 establece que cuando existan diferencias de impuesto por avalúo practicado, los fedatarios no serán responsables solidarios por las mismas. En el caso de

¹⁸⁶ CATAÑO MURO SANDOVAL, Carlos, Derecho Notarial. El Gobierno Electrónico en la actividad notarial, *Revista Mexicana de Derecho*. México, Colegio de Notarios del Distrito Federal y Ed., Porrúa. Núm. 8, 2006. pp. 235 y 236.

fideicomisos con inmuebles en los que el fedatario considere que no se causa el impuesto deberá presentar aviso a las autoridades fiscales. En ambos casos no se exigirá al notario público documentación adicional y en las escrituras respectivas no se requerirá la manifestación.

El artículo 145 menciona que los fedatarios estarán obligados a verificar que los avalúos o las determinaciones de valor efectuadas por los propios contribuyentes, que sirvan de base para el cálculo del impuesto se encuentren vigentes.

*El artículo 146 establece que tratándose de inmuebles en condominio los fedatarios públicos deberán anotar en las escrituras públicas o demás documentos mediante los cuales se adquiera o transmita la propiedad de bienes inmuebles, una descripción general de la construcción del condominio que comprenda las construcciones de uso común, indicando las medidas y superficies que les corresponda, así como la calidad de los materiales empleados, la descripción de cada departamento, vivienda, casa o local, su número, situación, medidas y superficies, piezas de que conste, espacio para estacionamiento de vehículos, si los hubiere, los indivisos correspondientes a la localidad, así como la parte proporcional de los **derechos sobre las áreas comunes del inmueble.**"¹⁸⁷*

Cabe mencionar que para los efectos del presente trabajo señalaremos los preceptos legales que serán de utilidad para la finalidad de la investigación presentada:

Artículo 134.- Están obligadas al pago del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo, en las construcciones o en el suelo y las construcciones adheridas a él ubicados en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos a que este Capítulo se refiere.

Artículo 137.- Para los efectos de este Capítulo, se entiende por adquisición, la que derive de:

I. Todo acto por el que se transmita la propiedad, incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte y la aportación a toda clase de asociaciones o sociedades, a

¹⁸⁷ LUNA GUERRA, Antonio, *Responsabilidades Fiscales de los Notarios 2007 y Generalidades sobre su Régimen Fiscal*, 2ª ed., Ediciones Jurídicas ISEF, México, 2007, pp. 65 y 66.

excepción de las que se realicen al constituir o liquidar la sociedad conyugal siempre que sean inmuebles propiedad de los cónyuges;

En las permutas se considerará que se efectúan dos adquisiciones.

En el caso de adquisiciones por causa de muerte, se aplicará una tasa de 0% del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, siempre que el valor del inmueble a la fecha de la escritura de adjudicación no exceda de la suma equivalente a doce mil setenta y tres veces al Salario Mínimo General Vigente en el Distrito Federal;

II. La compraventa en la que el vendedor se reserve el dominio, aun cuando la transferencia de ésta opere con posterioridad;

III. La promesa de adquirir, cuando el futuro comprador entre en posesión de los bienes o el futuro vendedor reciba el precio de la venta o parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido o cuando se pacte alguna de estas circunstancias;

IV. La cesión de derechos del comprador o del futuro comprador, en los casos de las fracciones II y III que anteceden, respectivamente;

V. Fusión y escisión de sociedades;

VI. La dación en pago y la liquidación, reducción de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles;

VII. Transmisión de usufructo o de la nuda propiedad, así como la extinción del usufructo, salvo que el mismo se extinga por muerte del usufructuario, independientemente de que el usufructo se haya constituido por tiempo determinado o como vitalicio;

VIII. Prescripción positiva e información de dominio judicial o administrativa; salvo que el adquirente ya hubiera pagado el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles causado por la celebración del contrato base de la acción, previamente al ejercicio de la acción judicial en cuestión;

IX. La cesión de derechos del heredero, legatario o copropietario, en la parte relativa y en proporción a los inmuebles.

Se asimila a la cesión de derechos la renuncia o repudio de la herencia o legado efectuados después de la aceptación de herencia o de la declaratoria de herederos o legatarios.

X. Actos que se realicen a través de fideicomiso, así como la cesión de derechos en el mismo, en los siguientes supuestos:

a). *En el acto en el que el fideicomitente designa 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.

c). *En el acto en el que el fideicomitente ceda los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso, si entre éstos se incluye el de que dichos bienes se transmitan a su favor;*

d). *En el acto en el que el fideicomitente transmita total o parcialmente los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso a otro fideicomitente, aun cuando se reserve el derecho de readquirir dichos bienes;*

e). *En el acto en el que el fideicomisario designado ceda los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso, 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, y*

f). *En el acto en el que el fideicomitente afecte en fideicomiso un inmueble para ser destinado a un desarrollo inmobiliario, para transmitirlo todo o en partes a terceros, o con la finalidad de recibir alguna contraprestación.*

Cuando el fideicomitente que haya aportado el inmueble se reserve el derecho de reversión y ésta sea imposible por haber entregado en propiedad parte del desarrollo inmobiliario a otro fideicomisario distinto al fideicomitente aportante del inmueble o a un tercero, se considerará enajenado el bien aportado.

XI. *La división de la copropiedad por la parte que se adquiriera en demasía del por ciento que le correspondía al copropietario, tomando como base los valores a que se refiere el artículo 138 de este Código;*

XII. *La cesión de derechos en los contratos de arrendamiento financiero, así como la adquisición de los bienes materia del mismo que se efectúe por persona distinta del arrendatario;*

XIII. *Se deroga.*

XIV. La adjudicación judicial o administrativa y la cesión de dichos derechos.

Artículo 139.- Para determinar el valor del inmueble, se incluirán las construcciones que en su caso tenga, independientemente de los derechos que sobre éstos tengan terceras personas, salvo que se demuestre fehacientemente ante la autoridad fiscal y de manera previa al otorgamiento del instrumento público correspondiente, que dichas construcciones se realizaron con recursos propios del adquirente, o que las adquirió con anterioridad, habiendo cubierto el impuesto respectivo. Para los fines de este impuesto, se considerará que el usufructo y la nuda propiedad, tienen cada uno de ellos, el 50% del valor del inmueble.

Cuando con motivo de la adquisición, el adquirente asuma la obligación de pagar una o más deudas o de perdonarlas, el importe de ellas se considerará parte del valor de adquisición.

Cuando se adquiriera sólo una porción del inmueble o el usufructo o la nuda propiedad, la base gravable que se considerará para el cálculo del impuesto, será el valor del inmueble en su totalidad. Al impuesto determinado se le aplicará la proporción correspondiente a la parte que fue adquirida y el resultado será el monto del impuesto a pagar.

Cuando se trate de adquisición por causa de muerte, el valor del inmueble que se considerará será el que resulte más alto entre el valor catastral y el valor que resulte del avalúo vigente al momento de otorgarse la escritura de adjudicación de los bienes de la sucesión, dicho avalúo deberá estar referido a la fecha de adjudicación, venta o cesión de los bienes de la sucesión.

Cuando se trate de adquisición por aportación a toda clase de asociaciones o sociedades, fusión o escisión de sociedades, dación en pago y liquidación, reducción de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles, el valor del inmueble será el que resulte más alto entre el valor catastral, el valor de operación y el valor de avalúo referidos al momento de otorgarse la escritura de formalización de la transmisión de la propiedad de los inmuebles con motivo de dichos actos.

Tratándose de adquisición por prescripción positiva e información de dominio judicial o administrativa, el valor del inmueble que se considerará será el que resulte más alto entre el valor catastral y el valor de avalúo referido a la fecha en que cause ejecutoria la sentencia

de prescripción y de la resolución judicial o administrativa de información de dominio, respectivamente.

En los casos no previstos en este Capítulo, tratándose de adquisiciones formalizadas en documentos privados, el avalúo deberá referirse a la fecha en que se adquiriera el dominio del bien conforme a las leyes, o en su defecto, a la fecha de otorgamiento de la escritura pública correspondiente.

Artículo 142.- El pago del impuesto deberá hacerse mediante declaración, a través de la forma oficial autorizada, que se presentará dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se realicen cualquiera de los supuestos que a continuación se señalan:

I. Cuando se adquiriera el usufructo o la nuda propiedad. En el caso de cualquier usufructo, que se haya constituido por tiempo determinado o como vitalicio, cuando se extinga por cualquier causa distinta de la muerte del usufructuario;

II. Cuando se adjudiquen los bienes de la sucesión, así como al cederse los derechos hereditarios o al enajenarse bienes por la sucesión. En estos dos últimos casos, el impuesto se causará en el momento en que se realice la cesión o la enajenación, independientemente del que se cause por el cesionario o por el adquirente; asimismo, en los casos de formalización de adquisiciones en las que el enajenante falleciere sin que se hubiere pagado el impuesto correspondiente, se deberán pagar tanto el impuesto por la adquisición por herencia o legado, como el del acto que se formalice;

III. Cuando se realicen los supuestos de enajenación a través de fideicomiso;

IV. A la fecha en que cause ejecutoria la sentencia de la prescripción positiva, la de la resolución correspondiente, en el caso de información de dominio judicial o administrativa, y a la de la formalización en escritura pública, tratándose de la adjudicación judicial o administrativa y a la fecha de la cesión de dichos derechos;

V. En los contratos de compraventa con reserva de dominio y promesa de venta, cuando se celebre el contrato respectivo;

VI. En los contratos de arrendamiento financiero, cuando se cedan los derechos respectivos o la adquisición de los bienes materia del mismo la realice una persona distinta del arrendatario;

VII. Cuando se formalice en escritura pública la transmisión de propiedad de inmuebles, con motivo de la aportación a toda clase de asociaciones o sociedades, de la

fusión o escisión de sociedades, de la dación en pago y liquidación, reducción de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles, y

VIII. En los casos no previstos en las fracciones anteriores, cuando los actos de que se trate se eleven a escritura pública o se inscriban en el Registro Público, o si se trata de documentos privados, cuando se adquiriera el dominio del bien conforme a las leyes.

...Los inmuebles servirán de garantía por los créditos fiscales que resulten con motivo de diferencias provenientes de los avalúos o determinaciones de valor efectuadas por los contribuyentes, tomados como base para el cálculo del impuesto a que se refiere este Capítulo, los que se harán efectivos mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Artículo 143.- En las adquisiciones que se hagan constar en escritura pública, los fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y mediante declaraciones lo enterarán en las oficinas autorizadas, dentro del plazo a que se refiere el artículo anterior.

...Se presentará declaración por todas las adquisiciones aun cuando no haya impuesto a pagar.

Los fedatarios no estarán obligados a enterar el impuesto cuando consignen en escritura pública operaciones por las que ya se hubiera pagado el impuesto y acompañen a su declaración copia de aquéllas con las que se efectuó dicho pago.

Artículo 144.- Cuando por avalúo practicado, ordenado o tomado en consideración por las autoridades fiscales, o bien, por las determinaciones de valor efectuadas por los propios contribuyentes a que se refieren los artículos 138, 139 y 140 de este Código, resulten diferencias de impuesto, los fedatarios no serán responsables solidarios por las mismas. Tratándose de fideicomisos con inmuebles en los que el fedatario considere que no se causa el impuesto en los términos de este Capítulo, dicho fedatario deberá presentar aviso a las autoridades fiscales.

Se deroga.

Artículo 145.- Los fedatarios estarán obligados a verificar que los avalúos o las determinaciones de valor efectuadas por los propios contribuyentes, que sirvan de base

para el cálculo del impuesto a que se refiere este Capítulo, se encuentran vigentes y en el caso de los primeros, que se hayan practicado y signado por las personas a que se refiere el artículo 44 de este Código, y cuya autorización o registro no se encuentre cancelada o suspendida.

B. 5.- IMPUESTO PREDIAL

Dentro de este tema señalaremos únicamente que dentro de las obligaciones del notario en el Impuesto Predial, se encuentra señalado con anterioridad en el apartado de SINOVA, es decir, el artículo 49 del Código Financiero del Distrito Federal, además de lo que para otorgar una escritura respecto de enajenación de inmuebles se solicita a la Secretaría de Desarrollo Urbano del Distrito Federal, el certificado de Zonificación de Usos del Suelo Permitidos, para lo cual se necesita tener a la vista del notario la Boleta Predial actualizada, es decir, la del último bimestre en que se va a otorgar la escritura respectiva, para efectos de obtener el comentado certificado, con la finalidad de que el inmueble a enajenar no presente alguna reserva, uso o destino.

4. 4.- RESPONSABILIDAD FISCAL DEL NOTARIO

La responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentre afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original. Tomando en cuenta las situaciones mencionadas, Plugiese ha elaborado la siguiente clasificación:

- a) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. En el caso del **deudor directo del tributo o causahabiente "mortis causa" o "inter vivos", es decir,** herederos, legatarios o donatarios a título universal y si se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.
- b) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad

directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total (en algunas legislaciones el ejemplo ha sido el jefe de la familia respecto a los bienes de los integrantes de la misma).

c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que de cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde.

d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley.

e) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.

f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva; por ejemplo, la adquisición de un inmueble con adeudos pendientes por concepto de impuesto predial o territorial.¹⁸⁸

El Código Fiscal de la Federación distingue cuatro clases de responsabilidad que son: directa, substituta, solidaria y objetiva.

La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado, etcétera (productor de alcohol, heredero, dueño de un predio, importador, etcétera). O bien el sucesor de esta persona. A esta responsabilidad podríamos llamarla originaria o primitiva porque es la que necesariamente surge con el nacimiento del crédito fiscal. En un sentido limitado puede

¹⁸⁸ PLUGIESE citado por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Ed., Oxford, 2004, pp.149 y 150.

decirse, que la persona que tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal; las demás personas a cuyo cargo resulta el crédito por diversas circunstancias, no son en este sentido deudores, sino responsables. De esta manera la palabra deudor de un crédito fiscal puede tener en la teoría dos acepciones, una estrecha, comprendiendo a la persona que tiene responsabilidad directa por encontrarse dentro de la situación que da nacimiento al crédito fiscal y otra amplia, abarcando a todo el que tiene una obligación de pago con el fisco, es decir, a toda persona con una responsabilidad fiscal, cualquiera que sea la naturaleza de esta responsabilidad.

Los otros tipos de responsabilidad surgen cuando personas que son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, se convierten a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de la Ley, fundado en alguna de las siguientes causas:

1º Por voluntad del tercero.

2º Por disposición de la Ley, con el objeto de controlar la percepción del impuesto.

3º Por incumplimiento de alguna obligación legal.

4º Por la tenencia de una cosa que está respondiendo de un crédito fiscal.

En los casos 1 y 2, habrá responsabilidad substituta; en el 3, solidaria y en el 4, objetiva.

La circunstancia de que los responsables no directos tengan a su vez la calidad de sujetos o deudores del crédito fiscal, tiene importancia porque significa que, como regla general, cuando pagan el crédito lo hacen por sí, en cumplimiento de una obligación legal y no por otro, no por el responsable directo, por lo que tendrán acción de repetición, sino en los casos en que la ley expresamente lo establezca, o cuando haya sido expresamente pactado.

La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que se encuentra en la situación que da nacimiento al crédito. Puede ser el propietario o productor de la cosa, el que realiza el acto gravado, etcétera, pero también puede tener este carácter su sucesor.

Podemos distinguir en esta clase de responsabilidad tres casos:

1º. Cuando existe un solo responsable y en consecuencia toda la responsabilidad es de él.

2º. Cuando existen varios responsables directos y cada uno de ellos es entonces, responsable por sí y por los demás.

3º Cuando se adquiere la responsabilidad directa por sucesión.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

La regla general es que esta responsabilidad la establece la ley para los terceros, a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron.

Debemos aclarar que cuando se habla de responsabilidad solidaria, el término solidaridad, tiene significado distinto del que tiene en el Derecho Privado. Lo característico de esta responsabilidad fiscal es:

Que la ley la establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones.¹⁸⁹

La responsabilidad solidaria incluye los accesorios, con excepción de las multas; además los responsables solidarios pueden ser sancionados por actos u omisiones propios.

Es natural que la obligación de retención o recaudación se transforme en una obligación de pago, de no ser así, los sujetos encargados de esa obligación no lo harían, pues sabrían que esa omisión no les depararía ninguna consecuencia jurídica. Por esta razón en el artículo 26 fracción I del Código Fiscal de la Federación dispone que son responsables solidarios 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.¹⁹⁰

No obstante que en México el notario no es empleado del fisco y no recibe ninguna remuneración de éste, le es un eficaz colaborador en la aplicación de las leyes: del Impuesto al Valor Agregado; del Impuesto Sobre la Renta; Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles; Código Financiero del Distrito Federal y de las leyes fiscales de las entidades federativas, en especial cuando en un instrumento público hace constar la transmisión de un bien inmueble.

El notario es un auxiliar de los fiscos federal, local y municipal. Se dice que es un retenedor especial de impuestos, en el sentido de que su función ante el fisco es: calcular, retener y enterar impuestos y derechos.

El Estado descansa en la pericia del notario para el cálculo de los impuestos y derechos que gravan los actos o hechos de los que da fe. El notario tendrá responsabilidad

¹⁸⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos*, 6ª ed., México, Porrúa, 1963, pp. 84-94.

¹⁹⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal 1*, México, IURE Editores, 2003, pp. 339 y 342.

solidaria por ese cálculo y pago del impuesto, y correrá por su cuenta exclusiva el pago de los accesorios.

El Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

1. 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;...

En el mismo sentido se pronuncia el Código Financiero del Distrito Federal en su artículo 70 fracción I.

El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Artículo 73... Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los Notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

En este sentido, el notario mexicano se convierte en un controlador fiscal y coadyuva con el Estado en la importante labor recaudadora.

La obligación de calcular los impuestos consiste en realizar la cuantificación del impuesto dentro de los plazos que marcan las leyes; este cálculo lo debe de hacer en las formas fiscales oficiales, y aún cuando la operación no cause pago, existe en algunas leyes la obligación de llenar la forma respectiva y presentarla a la oficina recaudadora, por ejemplo en el artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En su carácter de retenedores del impuesto, los notarios técnicamente no retienen; esto lo hace el que debe pagar algo, y a alguien le retiene o se queda con una parte como impuesto para pagar al fisco (por ejemplo: el paga salario o el paga intereses entrega determinada cantidad al contribuyente y le retiene el impuesto generado y lo entera al fisco); el notario, en cambio, recibe del cliente la cantidad y la entera al fisco, sin haber

hecho pago alguno al contribuyente; pero creemos que este es el término que analógicamente puede aplicársele, debido a que el recaudador le sería inaplicable, puesto que el notario no es autoridad de ninguna especie y sólo la autoridad fiscal tiene la facultad para recaudar impuestos, aunque este último es el término que actualmente ha adoptado para el notario el Código Fiscal de la Federación (Art. 26, fracción I) y el Código Financiero del Distrito Federal artículo 70 fracción I.

Como enterador del impuesto, el notario realiza el pago cuando ha sido debidamente expensado por sus clientes; si no lo es, el notario no puede autorizar la escritura en forma definitiva, si es que las leyes fiscales aplicables al caso se lo prohíben.¹⁹¹

La confusión que provocan los múltiples códigos y leyes fiscales que existen en nuestro país, así como sus cambios y continuas referencias, produce inseguridad y confusión en los contribuyentes. Para aconsejar y orientar a sus clientes en forma adecuada, es un deber del notario incrementar y actualizar sus conocimientos.

El notario como liquidador tiene la obligación de cuantificar dentro del plazo a que se refiere cada ley y en las formas oficiales los impuestos que su cliente debe pagar. Aún en el caso de que la operación esté exenta existe el deber de llenar las mencionadas formas y presentarlas en la oficina recaudadora que corresponda.

Como enterador de impuestos realiza el pago una vez que ha sido debidamente expensado por sus clientes. Si el notario no cumple con estas obligaciones incurre en responsabilidad fiscal consistente en el pago de multas y recargos.

Las obligaciones fiscales que se crean con la firma de una escritura, ha propiciado que el legislador de la Ley del Notariado establezca la distinción entre autorización preventiva y definitiva. La preventiva procede cuando los otorgantes firman el instrumento y el notario **asienta la razón "Ante mí", con su firma y su sello**. A partir de ese momento se genera el crédito fiscal y la escritura tiene pleno valor probatorio: nacen las obligaciones entre las partes y sus derechos se transmiten. En la Ley del Notariado se establece, un instrumento no puede autorizarse definitivamente hasta verificar que se han cumplido todos los requisitos fiscales y administrativos.¹⁹²

¹⁹¹ RÍOS HELLIG, Jorge, *La Práctica del Derecho Notarial*, 7ª ed., Ed., McGraw-Hill Interamericana, México, 2007, pp. 53 y 54.

¹⁹² PÉREZ FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, Bernardo, *Derecho Notarial*, 7ª ed., México, Ed., Porrúa, 1995, pp.392-396.

CAPITULO 5.- VALORACIÓN FISCAL DE LOS BIENES INMUEBLES

Introducción Capitular. 5. 1.- Valoración Jurídica. 5. 2.- Concepto de Valor. 5. 3.- Sistemas, Renta, Precio, Valor de Mercado, Valor de Coste, Valor Contable, Valor de Cotización, Valor de Rendimiento, Valor Catastral, Valor Real. 5. 4.- Base, 5. 5.- Sistemas en el Derecho Comparado, México, España, Uruguay, Argentina, Alemania, Organismos Públicos-Consejos de Valoración Territorial, Índice de Precios de Mercado, Mapas de Precios/Valor Territorial Estándar, Métodos de Valoración, Método de Comparación, Método de Actualización de Rentas, Método de Coste o Reemplazamiento, Resultado y Elección de Método, Francia, Fincas urbanas, Fincas rústicas, Italia, Valor en Venta, Estados Unidos de América, Holanda, Dinamarca.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

Resulta complicado saber que valor final debemos aplicar a un bien inmueble que se pretenda enajenar, además de saber si ese valor es realmente el que necesariamente refleje el valor del inmueble, por ello cuando se realiza una operación traslativa de dominio ante una notaria se toma en cuenta por ley el valor catastral, valor de avalúo o bien el de operación y de entre ellos se toma para efectos fiscales el valor más alto, al cual se tiene que adherir el Notario al momento de calcular el impuesto para poder enterar él mismo, para de esta manera tener un filtro más dentro del valor del inmueble para efectos fiscales, mientras, el contribuyente se encuentra confundido, ya sea al momento de brindársele la asesoría o bien al momento de escrituración, ya que el contribuyente desde que se subsume al hecho imponible del impuesto, se encuentra en una confusión entre los diferentes valores y medios de valuación sobre su inmueble, razón por la cual se da que, al momento de cumplir el Notario, con el cobro de los impuestos causados para posteriormente enterarlos al fisco, el contribuyente no tienen la más mínima idea de como se calculo el impuesto, debido a que puede ser cualquiera de los mencionados medios de valuación citados con anterioridad, pero recordando que debe de ser el más alto.

Lo que sucede realmente es que el valor que se toma para el pago de impuestos, para estas operaciones es el valor de operación y el valor de avalúo, el primero recordemos que

se fija por las partes y el segundo por el perito valuador autorizado por la autoridad fiscal y que indica el valor comercial del inmueble, entonces nos encontramos con otro tipo de valor el comercial, en su mayoría estos dos valores son coincidentes porque las partes pueden en ocasiones fijar un precio más alto o más bajo del valor de avalúo o comercial debido a que estos valores reflejan la voluntad de las partes y el verdadero valor que se encuentra fijado por el comercio sobre ese inmueble.

Probablemente pensaríamos que ello sólo ocurre en nuestro sistema fiscal, pero la realidad, es que, estos criterios variados de valoración se da en la mayoría de las legislaciones fiscales, tal como en Estados Unidos de América, Alemania, Holanda, etcétera, y que dicha disparidad existente entre estos tipos de valores provocan quimeras dentro de las conciencias de los contribuyentes al realizar una traslación de dominio de sus bienes raíces y que al momento de realizar el avalúo o bien concertar el precio la ganancia es casi del doble de la valoración que estima la autoridad fiscal en el valor catastral, y que se supone es la especializada y da cabal cumplimiento con los principios fiscales consignados constitucionalmente para dar la certeza jurídica en materia fiscal, cabe mencionar que para calcular el valor catastral se toma en cuenta una serie de aspectos como materiales, urbanos, rústicos, administrativos, niveles de construcción, etcétera, razones por las cuales debería ser este un medio de valoración fiscal más viable y confiable, sin embargo no lo es, razón por lo cual se piensa lo antes descrito.

Existe también el valor de renta, como otro medio de valoración fiscal cuyo objeto es gravar la posible renta o ingreso que se pudiere llegar a percibir por un inmueble, ¿Pero como debería de aplicarse este valor?, sobre el particular, cabe advertir que los criterios doctrinales han sido diversos.

Vaya, parece que es un tanto difícil saber cual es el valor de los bienes sujetos a comercio, y más aún, que criterio, como medio de valoración fiscal se la da a los bienes inmuebles.

CAPITULO 5.- VALORACIÓN FISCAL DE LOS BIENES INMUEBLES

5. 1.- VALORACIÓN JURÍDICA

El cumplimiento de la obligación tributaria materializada en una obligación de dar exige su cuantificación, exige una previa valoración de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible.

El establecimiento normativo de las concepciones de valor que deben tenerse en cuenta a efectos fiscales, en las que el legislador puede elegir entre expresiones más o menos determinadas. En realidad como bien señala Sáinz Moreno, todo concepto, sea o no jurídico, tiene un ingrediente de indeterminación. Desde el punto de vista de su naturaleza, todo concepto es, en alguna medida, indeterminado, por lo que, la distinción entre conceptos determinados y conceptos jurídicos indeterminados es sólo una distinción de grado, pero no de calidad. La indeterminación es una característica connatural a todo concepto.

El empleo de este tipo de concepciones es fácil y seguro, pero puede dar como resultado valores muy alejados de la verdadera capacidad económica que el tributo correspondiente pretenda gravar.

Otras veces, la concepción fiscal del valor es más bien genérica y no está tan **delimitada en la norma. Piénsese, por ejemplo, en la remisión legal al "valor de mercado"**. El uso de estos conceptos, con un alto grado de imprecisión puede resultar algo más complicado e inseguro que el empleo de magnitudes empíricamente constatables o resultantes de la aplicación de una regla matemática a un hecho empíricamente constatable. Sin embargo, también puede resultar más equitativo y acorde con el principio de capacidad económica en el sentido de permitir la obtención de una tasación más adecuada al bien o

derecho que, en concreto, se pretende valorar. Como bien señala Sainz Moreno, el uso de conceptos poco precisos, aunque a veces se deba a la falta de atención por prisa o descuido, puede estar justificado, estos conceptos jurídicos indeterminados no pretenden crear un vacío normativo dentro de cuyos límites cualquier decisión sea válida, sino, por el contrario, dar a la norma holgura necesaria para que, siendo más adaptable a la realidad, el resultado de su aplicación pueda ajustarse con mayor exactitud a la solución que la norma preconiza, al espíritu y finalidad de aquélla. Por tanto, la indeterminación de los conceptos no tiene por sí sola, otro alcance jurídico que el de hacer posible la más exacta aplicación de la norma.

“Lapatza, opina; es obvio que el problema de la imprecisión del lenguaje jurídico está en la esencia de la norma y es, en ese sentido, irresoluble en su totalidad. Como está en la esencia de la norma la imposibilidad de recoger en ellas todas las circunstancias de cada uno de los casos concretos que caen bajo su ámbito de aplicación. El tipo al que responden estos casos no pueden recoger, lógicamente, las características individuales de cada uno de ellos. Es en este punto en el que la ciencia y la técnica del Derecho en cuanto elaboran y utilizan un lenguaje jurídico lo más riguroso y preciso posible, pueden ayudar a reducir el problema. Recogiendo con las palabras de la norma realidades fácilmente identificables sin renunciar por ello al grado de abstracción y generalidad al que toda norma jurídica debe responder y aspirar para responder al principio de igualdad, unido a la generalidad del mandato, y al principio de seguridad o certeza atado a la tipicidad.¹⁹³

Se encuentran también algunos otros factores que se reflejan en la materialización de la norma al momento de señalar los elementos de las contribuciones y que por ende afectan a los mismos:

a). Factores económicos.- Parece imprescindible definir el valor, pero antes de intentarlo es provechoso recordar que en solicitud de tolerancia para lo que aquí digamos-este concepto fundamental de la economía ha sido tratado por hombres eminentes conforme a sus teorías que tan solo en ciertos detalles aún se juzgan dignas de interés, sin que por hoy se cuente con una definición que arroje plena luz en los problemas ni, mucho menos, que aúne las opiniones.

Para nosotros, el valor es un concepto subjetivo capaz de adoptar modalidades muy

¹⁹³ ANGULO CASCAN, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*, España, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000. pp. 21-23.

diversas, según el bien al que se aplique y la finalidad que con ello se persiga, el cual, bajo los regímenes económicos de la época se cuantifica y expresa como una cantidad de dinero. Así el precio, no es otra cosa que ese concepto de dinero atribuido a la unidad de medida de los bienes, y constituye un hecho por el que una determinada mercadería puede ser intercambiada.

Los factores y circunstancias que afectan al valor modificándolo, pueden dividirse en dos grupos, según su naturaleza; económicos y sociales.

Para reseñar los primeros, recurriremos a ejemplos empleados por los estudiosos de éstos tópicos, en su origen la tierra no tenía dueño, al apropiársela el hombre cuando se hizo sedentario, cimentó el deseo de poseerla, generando con ello la competencia entre sus semejantes, lo que principió como una lucha, después evolucionó por el trueque, y al advenir la civilización, se pasa al medio de cambio que es el dinero, de aquí que se asigne a la tierra una importancia que es mayor en razón y que depende directamente del ingreso que produce.

El embrión del valor de la tierra es su renta, supuesta conforme a los razonamientos de los primeros economistas, quienes la definían como el beneficio que recibe el que detenta su propiedad por el disfrute de sus ventajas naturales, como son su ubicación, extensión, accesibilidad, salubridad, vegetación, belleza, altura, clima, etc., y que, para el mismo esfuerzo, sin embargo, es mayor para los que tienen las tierras mejor dotadas que para los que poseen las de inferior categoría.

Como siguiente paso, ese embrión que es la tierra, se desarrolla a expensas del interés de las inversiones de capital que se han incorporado definitivamente al suelo, digamos, los edificios, calles, red de abastecimiento de agua, alumbrado eléctrico, drenaje, pavimentos y banquetas.

Al cabo, aparece el valor comercial sumando las llamadas ganancias razonables que tienen cabida en virtud del lucro, por una parte, y de las concesiones de la demanda, basadas en el atractivo y adecuado aprovechamiento de las mejoras.

La tierra urbana es una mercancía que pertenece a un mercado peculiar cuyas existencias no se obtienen de manera continua y previsible como las de mercados de bienes muebles o fungibles, digamos, el del maíz o el de ropa, artículos que el hombre siempre está en aptitud de producir y, por lo tanto, de ofrecer en grandes cantidades listas para su consumo. Esta singular mercancía, a medida que más se vende más escasea y por lo tanto

el libre juego de la ley de la oferta y la demanda está más restringido porque, en general, la demanda, a medida que pasa el tiempo, crece a expensas de la oferta, la cual paulatinamente disminuye.

Por lo mismo, conforme va creciendo una ciudad se van retirando del mercado de inmuebles muchos terrenos utilizables y cada vez son menos los que van quedando disponibles a pesar de que algunos vuelven al mercado, en vista de que alcanzan precios cada vez más altos, en parte motivados por la creciente falta que de ellos tienen los interesados en su compra.

En resumen, juzgamos que el precio de la tierra urbana, inexistente en épocas primitivas, surge al cuantificarse su atractivo y su necesidad en virtud de la ley de concurrencia; aumenta poco a poco de manera indefinida, ocasionalmente, se estabiliza cuando la zona o localidad a la que pertenece la tierra ya no ofrece estímulos para la población humana que quisiera avecindarse en ella, etapa que ciertamente puede ser el punto de partida de su declinación.

b). Factores sociales.- La vida social crea lazos diversos de muy variada índole que al hacerse más complejos, conforme se aglomeran los individuos en el área en que habitan y actúan, moldean al valor de la tierra; en otras palabras, con el urbanismo se hace más difícil la disposición de la tierra y esto favorece el aumento de su precio.

En la actualidad los hombres propenden a vivir en la urbe, abandonan el campo y con ello suscitan la preocupación del Estado por darles acomodo. Éste se ve en la obligación de vigorizar la habitabilidad de los distritos con menor densidad, transformar edificios de los barrios antiguos y abrir nuevas vías de comunicación, entre otras medidas.

Es natural dicho fenómeno demográfico, pues en tales eventualidades la ciudad ofrece: seguridad, trabajo, salario más alto que el rural, asistencia social, salubridad, educación, diversión, comodidad, etc.

Claro está que dichos factores fortalecen la demanda de la tierra, y por lo tanto su precio, pues las construcciones existentes se agrandan, aumentando los ingresos del rentista y echa mano de las zonas menos céntricas para especular en operaciones de cambio de dominio cuando el trabajador o el funcionario de recursos medios desean poseer casa propia como una legítima e inevitable aspiración.

En efecto, en una ciudad moderna, la zona residencial, por ejemplo, tiene categorías de las cuales la mejor está habitada por propietarios que buscan zonas topográficamente

altas (en México, digamos Lomas de Chapultepec), alejadas de fábricas y de ramales ferrocarrileros donde la distancia al centro de trabajo o actividades no les importa mucho, porque disponen de automóvil; los de la siguiente categoría buscan estar cerca de la primera y parecerse aunque alquilen departamentos, y finalmente, los de la tercera, por sus pocos recursos, se resignan a tomar habitaciones rentadas, frecuentemente de carácter colectivo y a veces insalubres.

Por ser la última clase la más numerosa, es que en mayor proporción se crea la necesidad de constituir zonas residenciales que la alberguen. Con ello se agudiza el problema de la tierra y se acentúa el desarrollo superficial y vertical de las ciudades.

Así pues, no debe causar alarma la presunción de que se piense que lo normal es el aumento constante del valor de la tierra del cual es correlativo el aumento de población y que ambos fenómenos tienen un ritmo de evolución semejante.

Resta agregar con miras a la médula de nuestro estudio, que la convivencia suscita la predilección por ciertos lugares o barrios de parte de determinados sectores sociales lo cual impulsa a los propietarios a propiciar el desarrollo del estilo de construcciones que agradan a esas personas y conduce a la especialización de las zonas y calles al grado de poder distinguirlas según el uso más frecuente de las fincas que en ellas existen.

De ahí que se acepten las tres denominaciones: residencial, comercial e industrial, ya que son susceptibles de encontrarse en cualquier localidad urbana. Por supuesto, hay subclases basadas en el rango de las construcciones y en el grado en que se manifiesta su carácter típico. Así se dice, residencial de primera, industrial de tercera, etc. ¹⁹⁴

...Es habitual que uno de los principales puntos de discrepancia lo constituya el estado del inmueble. A las autoridades fiscales se les olvida que un inmueble puede estar en ruinas y por tanto no ser representativo de la media de la zona en la cual se encuentra el inmueble y que con ello no puede ser considerado con el mismo valor que los demás. Es por ello que es fundamental, en estos casos, contar con la adecuada documentación, gráfica y técnica que acredite el estado del inmueble cuando lo adquirimos, para poder llegar a esa tasación contradictoria. ¹⁹⁵

¹⁹⁴ DELGADO CRESPO, Rómulo, *Valor de la Tierra en Tres Calles Típicas de la Ciudad de México*, Segunda Convención Panamericana de Valuaciones, Ed. Octavio A. Hernández-Ex Libris. México, 1952, pp.67-71.

¹⁹⁵ EL BLOG DE ECHEVERRI o lo que se me ocurre sobre el mundo financiero, 6 de mayo de 2008, en <http://www.rankia.com/blog/echeverri/2008/04/el-valor-fiscal-de-los-inmuebles.html>

En principio, no debería importar que el valor de la propiedad raíz esté subvaluado, sobrevaluado o valuado correctamente para propósitos tributarios. Cualquier desviación respecto a los precios de mercado y cualquier patrón diferencial que observen los avalúos se reflejarán en los valores de los activos en el mercado. Bajo este supuesto las desviaciones de los avalúos respecto de los valores de mercado no tendrían trascendencia desde el punto de vista fiscal, ni en cuanto a sus efectos sobre la equidad.

Sí, por ejemplo, se utiliza un conjunto de valores catastrales que se actualiza exclusivamente a través de ajustes inflacionarios, se mantendrán las subestimaciones o las sobrestimaciones relativas y serán descontadas por adquirentes y vendedores cada vez que se determinen los valores comerciales.

Sin embargo, si las valuaciones siguen un patrón aleatorio o si los propietarios desconocen cuándo y como va a ser ajustado el valor catastral de sus activos, surgen numerosas dudas. En estas circunstancias el impuesto predial adquiere un grado de arbitrariedad y de incertidumbre que posiblemente no sería aceptable tratándose de cualquier otro impuesto. La razón por la que tal patrón de comportamiento es aceptado dentro de ciertos límites en el caso del impuesto predial, es que la mayor parte de los propietarios cree que se está beneficiando al comparar su valor catastral con el comercial.

Al no publicarse los valores catastrales individuales, los dueños no saben que sus predios tienen una valoración muy superior a la de otros similares, o mayor que el coeficiente medio correspondiente al valor de avalúo con relación al valor comercial.¹⁹⁶

Entre los principales problemas que se manifiestan, sobre los aspectos técnico-catastrales se encuentran los siguientes:

- ❖ Deficiencias técnicas en la identificación y definición de características fiscales del impuesto (inconsistencias entre la información real de los predios y su información cartográfica).
- ❖ Diferencias entre la ciudad real (predios existentes) respecto de la ciudad jurídica fiscal (predios identificados), lo que ocasiona que no se considere a todos los obligados y si lo hace, en muchas ocasiones su información es errónea.
- ❖ Se presentan omisiones en la identificación de predios; como lo es la

¹⁹⁶ GIL DÍAZ, Francisco, El Uso del Mercado para Actualizar Valores Catastrales, *Revista Federalismo y Desarrollo*, año 9. octubre-Noviembre-Diciembre de 1996, 56, Publicación trimestral, ed. Dirección Adjunta de Planeación, Promoción y Asistencia Técnica del Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos. S. N. C.

determinación de usos y tipos de predio o suelo, los valores de zona, niveles de construcción, etc., mismos que provocan que la información real de los predios no tenga conexión fiscal plena para las omisiones presentadas en la información catastral.

- ❖ En materia de valuación: se presenta un bajo nivel de valor catastral (valor fiscal) respecto a los valores comerciales de los predios.
- ❖ Se manifiestan confusiones técnicas y de procedimiento en los mecanismos de valuación, lo que genera distorsiones en la definición de valores y diferencias importantes entre predios con las mismas características; aspecto que provoca problemas de inequidad fiscal y malestar entre los obligados.
- ❖ Son prolongados los periodos empleados para actualizar los valores catastrales de los predios; o bien se presentan inconsistencias en los modelos de valuación.
- ❖ Se presenta una falta de transparencia y entendimiento en los mecanismos de valuación, misma que en muchas ocasiones se ve distorsionada por la influencia política para no aprobar valores, o hacerlo bajo criterios no técnicos.

Un aspecto a considerar para definir la carga fiscal del impuesto, es el del valor de mercado de los predios, las condiciones de uso de los mismos y el costo de los servicios que éstos reciben por parte del municipio. Para definir la carga fiscal la política puede adoptar dos posibilidades: usar sólo la política de avalúo como mecanismo de distribución de la carga tributaria, o bien, utilizar diferencias en las tasas, cuotas o tarifas con carácter progresivo en razón del valor de los predios y la capacidad económica que estos manifiestan. Ambos elementos (base o tasa) para determinar la carga fiscal requerirán sin duda que la información de los predios sea actualizada, apegada a la realidad y que permitan en tiempo evitar cambios bruscos de los valores.

Las funciones técnico catastrales se constituyen en el cimiento de la información fiscal utilizada para el cobro del impuesto predial, ya que de ellas depende la identificación de los predios y los obligados al pago, así como la determinación del valor catastral comúnmente utilizado para determinar la base fiscal del impuesto.

Con independencia de los múltiples propósitos que el catastro y la información territorial tienen para la formación de la base, y con ello las funciones técnico catastrales demuestren su rentabilidad y beneficio es que tengan como eje principal un propósito fiscal;

ello implica orientar las estrategias hacia la consolidación de procesos y tecnologías para la gestión del propio catastro y realice sus funciones y actividades bajo esquemas de metas y resultados con vinculación fiscal y no sólo creando bases bajo esquemas de presunción del valor o renta para la fijación de la base para el pago de las contribuciones ¹⁹⁷

La valoración de los bienes es fundamental en la base imponible del tributo, hasta el punto de que prácticamente puede determinarla, por lo que no deben permitirse las valoraciones reglamentarias, especialmente frecuentes en el ámbito de los bienes inmuebles, ya que fijan un elemento esencial del tributo. Contra este argumento podría objetarse que proceder así conllevaría la petrificación de las valoraciones de los bienes, ello cabría evitarlo mediante el uso anual del Decreto Legislativo. ¹⁹⁸

La doctrina comparte la opinión de que cualquier valor que adopte nuestro ordenamiento tributario debe ser acorde con sus principios constitucionales. No obstante, los autores no se ponen de acuerdo acerca de qué valor cumple mejor con ellos. Y, por otra parte, todavía se discute, sí debe haber un solo valor para todo el ordenamiento tributario o no y, en este último caso, de que forma deben asumirse los diferentes valores.

Es evidente que existe una necesidad ineludible y urgente de hacer una reflexión de ámbito mundial sobre la conveniencia de saber cuál es el criterio o los criterios legales de valoración que deben guiar la normativa de los distintos tributos para que sea posible una cierta idea de coherencia entre todos estos criterios. Una reflexión que permita discernir entre la necesidad de un sólo valor con efectos para todos los impuestos y la conveniencia de que sean varios valores, cada uno de los cuales responda a la distinta finalidad que tiene cada impuesto. ¹⁹⁹

Es por ello que debemos hacer un esfuerzo por coordinar justicia y eficacia. No podemos ignorar que las limitaciones fácticas de la Administración sería un freno a la eficacia del sistema único de valoración. Por otra parte el hecho de que los distintos tributos no atiendan siempre a un mismo concepto de valor no significa que las diferencias entre unos y otros no deban estar justificadas.

La valoración unitaria no tiene que producirse en algunos supuestos, lo que no

¹⁹⁷ GARCÍA SOTELO, Luis, Fortalecimiento del Impuesto Predial en México: Bases y Estrategias, *Revista Hacienda Municipal*, número 97, Ed., Indetec, Publicación Trimestral 2007, pp. 60-64.

¹⁹⁸ CUEVA GONZÁLEZ-CORTERA, Antonio de la, *La Comprobación de Valores: algunas consideraciones a la luz de la jurisprudencia*, pp. 478

¹⁹⁹ CARROBE GENE citado por ANGULO CASCAN, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000. pp. 112-118.

significa que no deba existir una mínima coordinación de los valores dentro del sistema tributario e, incluso, una identidad, cuando ello sea posible.²⁰⁰

Esa justificación de los distintos conceptos de valor, pasa por el respeto a los principios constitucionales del ordenamiento fiscal en el sentido de que no se produzcan desigualdades irracionales y no se atente contra la capacidad económica y la justicia tributaria.

Entre otras cosas, es conveniente que el valor se adapte a la concreta manifestación de capacidad económica que cada tributo concreto que pretende gravar, o dicho de otra forma, a su finalidad o naturaleza.

El concepto de valor es un concepto fundamentalmente relativo y finalista. Es la finalidad, la función o el objetivo que la ley especial del impuesto en última instancia persigue, lo que condiciona la adopción de concretos principios de valoración.²⁰¹

En principio, cabe afirmar que si los valores adoptados por un impuesto están directamente determinados por la función que deben cumplir en dicho impuesto, debe existir, al menos en teoría, una correlación entre el tipo de impuesto que debe ser satisfecho por el contribuyente y el concepto de valor que tal impuesto tome por base para su cuantificación.

En definitiva las valoraciones que se realizan de un bien dependen en gran medida de la finalidad a la que va dirigida. La versión del valor elegida para modular la base imponible de un impuesto debe ser lo más adaptada posible a la finalidad concreta que persiga dicho impuesto o, dicho de otra forma, a la naturaleza de su hecho imponible.

La valoración de los bienes se erige en pieza clave y fundamental en el sistema tributario que pretenda coordinar el deber de contribuir con los postulados de un Estado de Derecho. Hasta que no se logre incorporar plenamente la totalidad de los principios constitucionales al sistema de valoración fiscal, resultará baldía la lucha antifraude fiscal a pesar de los logros parciales que puedan conseguirse de forma indiscriminada, porque nuestro sistema tributario seguirá siendo incoherente.²⁰²

²⁰⁰ COMBARROS VILLANUEVA citado por ANGULO CASCAN, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000. pp. 112-118.

²⁰¹ Idem.

²⁰² CARROBE GENE y COMBARROS VILLANUEVA citados por ANGULO CASCAN, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000. pp. 112-118.

5. 2.- CONCEPTO DE VALOR

VALOR

1. m. Precio, suma de dinero en que se valora o aprecia algo:
¿sabes el valor de esta finca?
2. Cualidad, virtud o utilidad que hacen que algo o alguien sean apreciados:
es un estudioso de gran valor.
3. Importancia de una cosa, acción, palabra o frase:
no concedo ningún valor a ese comentario.
4. Cualidad del valiente:
demostró su valor en la batalla.
5. Osadía, desvergüenza:
hay que tener valor para decir eso.
6. Equivalencia de una cosa a otra, especialmente hablando de las monedas.
7. MÚS. Duración del sonido de cada figura musical.
8. MAT. Cantidad que establece la determinación de una variable:
el valor de "y" en la ecuación es 2, 4.
9. pl. Principios ideológicos o morales por los que se guía una sociedad:
su escala de valores es poco convencional.
10. Títulos representativos de participación en haberes de sociedades:
los valores de eléctricas están en alza.

VALORACIÓN

1. f. Fijación y determinación del precio de algo: el seguro solo le cubre una valoración aproximada.
2. Reconocimiento o aprecio del valor o mérito: la falta de valoración le hizo buscar otro trabajo.²⁰³

²⁰³ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, disco compacto, España, 2004.

5. 3.- SISTEMAS

Abordar el tema de la valuación desde la perspectiva de la fijación de la base para el cumplimiento de las contribuciones derivadas de la fijación del valor tomado como base de las mismas, tiene su razón de ser, en el hecho de que cualquier método o sistema de valuación que se adopte debe sujetarse, necesariamente a los principios jurídicos de justicia tributaria de cada legislación fiscal, para de esa manera poder reflejar en lo más cercano posible la verdadera capacidad contributiva del obligado a el cumplimiento de la carga tributaria, so pena de generar problemáticas en la gestión que pueden llegar incluso a propiciar una resolución devolutoria de contribuciones, en el mejor de los casos o bien a la evasión del pago de las obligaciones fiscales derivada de la imprecisión de la fijación de la base del impuesto.

En las siguientes páginas se expondrá de manera sintética los diferentes medios o sistemas que se utilizan para calcular el valor de los bienes inmuebles, para de esa manera fijar la base de las contribuciones a que son sujetos estos.

RENTA

Se acepta por avalúo de capitalización la estimación del valor a partir de la renta o capacidad de rendimiento de la propiedad. La cual se obtiene al dividir la renta neta que produce, entre el tipo de interés de capitalización aplicable al inmueble de que se trata.

Teóricamente estos dos valores deben ser idénticos, puesto que un bien únicamente tiene un valor; pero para inmuebles sólo lo serían en el caso de que la construcción fuera la ideal para el terreno en que se levanta, y esto en contadas ocasiones se acepta.

La renta bruta es una cantidad periódica que recibe el propietario de un inmueble por el alquiler de su propiedad. Comprende tanto el pago de los intereses que le produce, el capital invertido, como las amortizaciones de dicho capital. La utilidad que se percibe por concepto de intereses, se obtiene aplicando el tipo de interés conveniente, sobre los saldos insolutos, ya que las amortizaciones se hacen periódicamente y repartidas proporcionalmente entre el tiempo en que el inmueble tenga vida útil.

La vida útil del inmueble depende de los factores que a continuación se mencionan:

1.- Duración de los materiales empleados.

- 2.- Obsolescencia.
- 3.- Cambios funcionales en el proyecto.
- 4.- Cambios de condiciones sociales.
- 5.- Modificaciones a la zonificación.
- 6.- Relación inadecuada entre el valor del terreno y el de las construcciones.
- 7.- Daños causados por nuevas construcciones que restan aire, luz o pueden afectar la estabilidad del inmueble valuado.

Así pues, al final de la vida útil de un inmueble lo único que tendrá valor es el terreno, ya que las construcciones se habrán depreciado totalmente.

La renta de inmueble depende principalmente de:

- I.- Categoría de la zona, que la determina el grupo social que allí radica.
- II.- Duración y atracción estética del inmueble y la armonía de sus cualidades con el ambiente.
- III.- Características actuales y futuras en el porvenir de la zona.
- IV.- Porcentaje de inmuebles desalquilados en la zona.
- V.- Cercanía a centros cívicos, sociales y comerciales.
- VI.- Facilidad de medios de transporte.
- VII.- Servicios públicos.²⁰⁴

PRECIO

Uno de los conceptos que las normas fiscales adoptan para determinar el valor de los bienes y derechos es el precio. En determinados casos, la remisión legal al mismo como base de un impuesto resulta más o menos coherente con la capacidad económica que se pretende gravar.

Parece oportuno que un impuesto que pretende gravar el consumo atienda al gasto realizado (aplicación de renta) y no a la utilidad que se percibe, o la capacidad económica del empresario. También, existen supuestos en que la Ley debería haber tomado como base el precio y sin embargo no lo ha hecho. Así opinan algunos autores, para quienes el precio debería ser el concepto de valor adoptado para todos aquellos tributos que recaen sobre las transmisiones onerosas de bienes, por ser el criterio más adecuado a la capacidad económica

²⁰⁴ CARREGHA GARZA, Raúl, *El Avalúo por Capitalización de Rentas en Inmuebles Urbanos*, Segunda Convención Panamericana de Valuaciones, Ed. Octavio A. Hernández-Ex Libris. México, 1952, pp. 27-31.

que se pretende gravar.

Tal vez el motivo por el que el legislador no haya adoptado el precio como concepto de valor en supuestos en los que el acercamiento a la capacidad económica del contribuyente lo requería, sean los inconvenientes que el mismo también plantea. La principal desventaja del precio es su difícil constatación. Al ser el precio un concepto concretado en cada transacción particular a voluntad de las partes, éstas también pueden simularlo fácilmente. En ocasiones, averiguar el importe efectivo de una transmisión resulta una tarea ardua y complicada.

Además, habría que analizar cuestiones tales como cuándo puede entenderse que el precio consta de forma indubitada, con que medios de prueba deberían los interesados acreditarlo o si se puede considerar cierta y fehaciente la cantidad que consta como precio en las escrituras públicas. Algunos autores han sugerido la sustitución del precio por otro concepto de valor alegando que las dificultades de constatación podrían originar en la práctica la determinación por parte de los contribuyentes de un elemento esencial del tributo sometido a reserva de ley como es la base imponible. En cualquier caso creemos que la mejor solución es que la Administración haga un esfuerzo por averiguar el verdadero precio del bien objeto de transmisión y que, en principio, tendría que coincidir con el precio que el mercado está dispuesto a pagar por ese bien.

VALOR DE MERCADO

Otro de los conceptos de valor recogidos por el legislador es el denominado valor de mercado. A nuestro juicio, aunque la imprecisión de este término no es tan grande como la que rodea al valor real, también debe ser precisado por el legislador.

Es menester resaltar el hecho de que el valor de mercado es un valor ideal, en el sentido de que los requisitos para que haya una competencia absolutamente perfecta son muy difíciles de satisfacer. Podemos acercarnos cada vez más a la perfección, pero nunca alcanzarla. Siempre existirá algún productor que represente una parte del mercado total lo suficientemente grande como para tener una influencia personal en el precio de mercado, alguna externalidad o algún precio máximo o mínimo fijado por el Estado que interfieran en el funcionamiento de los mercados competitivos.

El concepto legal de valor de mercado puede aplicarse a un número elevado de bienes, pues existen sin duda tantos bienes con valor de mercado como bienes están a la venta. También es un concepto ágil que se adapta en todo momento a la situación real del bien, sigue de cerca las fluctuaciones que ofrece la economía de un país, acusando rápidamente cualquier ascenso o descenso de la demanda. Por ejemplo, en el caso de los bienes inmuebles el valor de mercado acusa cualquier variación que se produce en sus elementos intrínsecos, tanto si están relacionados con el suelo y sus características urbanísticas, como si están relacionados con sus elementos constructivos. Es decir, el valor de mercado está permanentemente actualizado, actualización que es posible gracias a su condición de agilidad.

Podría pensarse que, en determinados casos, puede resultar un tanto difícil calcular el valor de mercado, quedando al arbitrio de la Administración Tributaria el importe de las obligaciones fiscales, lo cual invitaría a reducir las referencias generalizadas al valor de mercado dentro de lo posible. De hecho, en la práctica las remisiones de la Ley a este valor provocan numerosos conflictos entre la Administración y los contribuyentes.

Hay quien piensa que la coherencia del sistema fiscal exige que el valor de mercado sea el valor único. Menos pretenciosos, otros autores recomiendan adoptar el valor de mercado, entendido como valor corriente o en venta, solo en determinados impuestos. Dentro de estas posturas están quienes ven a este valor como el valor idóneo para aquellos impuestos que recaen sobre la situación dinámica del patrimonio o, dicho de otra forma, que gravan las transmisiones.

La determinación legal del valor fiscal mediante el concepto de valor de mercado puede plantear ciertos reparos desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, en el sentido de que la posibilidad de calcularlo en todos los supuestos parece todavía una utopía. No obstante, es preciso decir que, gracias a las nuevas técnicas económicas y al progreso tecnológico, cada día es menor dicho obstáculo. Tal vez, toda ésta problemática en torno al valor de mercado quede finalmente reflejada en las palabras Angullo Agüero **cuando dice que "en teoría todos los impuestos deben atender al valor de mercado. Si en la práctica todavía no se ha llegado a la unidad de valores, conveniente desde el punto de la coherencia del sistema tributario, es sólo por razones prácticas o políticas"** Es importante tener presente que la regla del precio o valor normal de mercado aunque tiene carácter general, actúa como subsidiaria, y en defecto, de norma especial aplicable al caso.

Finalmente es preciso decir que la valoración administrativa tiene un importante límite, a saber, no puede provocar la tributación de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado.²⁰⁵

La recomendación del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1979 estableció las siguientes premisas acerca de la determinación del valor de mercado:

1ª Tomar como referencia el mismo mercado en términos geográficos, requisito completamente lógico si se tiene en cuenta que en la fijación de los precios intervienen no sólo la oferta y la demanda que del producto contemplado puede existir, sino que también influyen otros factores de muy diversa índole como puede ser el nivel de renta per capita, el grado de desarrollo económico, el régimen político, la situación de monopolio y oligopolio en que se suministre el producto en cuestión, etc.

2ª Las operaciones que se comparan han de referirse a una mercancía igual o similar.

3ª Las transacciones comparadas tienen que tener un volumen equivalente, dado que el precio de un bien está en función del número de operaciones que del mismo se realice generalmente, en un mayor volumen de operaciones el precio será inferior al que se fije para una operación aislada.

4ª El tramo en el que se realicen las operaciones comparadas ha de ser el mismo. Evidentemente, los precios varían según que la transacción se haya efectuado entre fabricante y mayorista y minorista y consumidor final.

5ª Por último, las operaciones comparadas han de ser realizadas en el mismo periodo de tiempo.

Así, para fijar el precio de las operaciones de que se trate, el informe comentado propone dos métodos alternativos: 1º. Precio de reventa a independientes: de él se deduce el margen adecuado y la diferencia será el precio de adquisición en plena concurrencia. 2º Coste incrementado; se parte del coste de la mercancía para el vendedor y se añade un margen de beneficio idóneo. El avance en el cálculo no es mucho mientras no se pueda determinar el importe del margen adecuado.

De lo que se trata es de eliminar la incertidumbre sobre un concepto que no tiene un significado unívoco para ambas partes.

²⁰⁵ ANGULO CASCAN, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000. pp. 23-54.

A nuestro juicio, es cierto que la valoración de los automóviles, los vehículos de dos o tres ruedas, las embarcaciones de recreo o de deportes náuticos y veleros, resultará menos complicada que la de otro tipo de bienes, por su mayoría tipificación, por la existencia de un número manejable administrativamente de marcas, por la posibilidad de aplicar coeficientes de reducción por envejecimiento, etc., sin embargo, debería reconsiderarse, siempre respetando los límites del principio de reserva de ley, la posibilidad de elaborar una tabla de precios medios para los inmuebles. Estas tablas podrían elaborarse por el método de comparación según mercado, es decir, conforme a las ventas de bienes similares. Dicho de otra forma, obteniendo el valor de una propiedad no vendida conforme a las ventas, siempre efectuado los ajustes correspondientes.

Cuando se dispone de datos de venta numerosos, fiables y recientes, tiende a ser el más objetivo y preciso de los métodos para calcular el valor de mercado, aunque no debe desecharse la efectividad de otros métodos en determinados casos. La comparación de bienes puede hacerse en varias técnicas. La más normal es la técnica estadística del análisis de regresión múltiple.²⁰⁶ En Estados Unidos y en aquellos países en los que la técnica ha sido ampliamente adoptada se valoran a través de este método la gran masa de propiedades urbanas de uso residencial para las que el mercado es ágil y las características homogéneas, reservándose otros procedimientos para las propiedades de usos comercial e industrial. Es necesario añadir que, en la mayoría de los casos, estos métodos de valoración son efectivos desde el punto de vista coste-beneficio, ya que los costes iniciales por unidad urbana de formación y mantenimiento de una base de datos adecuada pueden ser comparados favorablemente con otros métodos tradicionales de valoración.

En general, aquellas jurisdicciones que cuenten con recursos necesarios y, al menos, varios centenares de ventas anuales que puedan ser verificadas, deberían utilizarlo como instrumento de valoración de propiedades de uso residencial. En cualquier caso, es preciso decir que la inseguridad que pudiera suponer la ausencia de unas tablas de valores para los inmuebles ha sido en parte atenuada por el derecho a obtener de la Administración tributaria una información acerca de los valores de los inmuebles que vayan a ser objeto de

²⁰⁶ En su estudio sobre el método de comparación según mercado FERNÁNDEZ-CASTAÑO, analiza como una concreción del mismo la técnica conocida como *análisis de regresión múltiple*. Es una técnica estadística que consiste en estimar el valor de mercado de un bien a través de una ecuación basada en los datos sobre ventas de bienes similares. Para elaborar esta ecuación es necesario contar con una buena base de datos sobre los bienes similares a los que se quiere valorar (tamaño, estado de conservación, habitaciones, materiales, precios). Cuanto más variables tenga esta ecuación más certero será el valor resultante de ella. (El análisis de regresión múltiple. Seminario de Valoraciones de bienes urbanos y comprobación de valores, pp. 89 y 120.

adquisición o transmisión.

EL VALOR DE COSTE

Valor de coste es aquel determinado en función de los gastos desembolsos o expensas realizados en la adquisición. Si en esa determinación no se ha tenido en cuenta el factor tiempo, es decir, los efectos de la inflación y de la depreciación por edad, conservación u obsolescencia se dice que el coste es histórico.

Una forma de calcular el coste es aplicar un valor unitario por metro cuadrado, metro cúbico o cualquier otra medida. Ese valor unitario se determina sobre la base de un estudio previo de los inmuebles similares y su valor de mercado. Hoy día, la informática proporciona una gran ayuda para la elaboración de los valores unitarios. Estos son deducidos de extensas bases de datos que tiene en cuenta un gran número de factores determinantes del valor de los inmuebles (ámbito geográfico, edad del edificio, materiales empleados, etc.). Por otro lado, el coste también se puede calcular, sin necesidad de contar con un valor unitario, según el valor de mercado de todos y cada uno de los componentes de la edificación (teniendo en cuenta el coste de los materiales empleados y el importe de la mano de obra, todos ellos a los precios actuales de mercado, o uso, destino o calidad).

El método de valoración en función del coste resulta especialmente útil para la tasación de inmuebles de construcción reciente, de nueva planta, al poderse determinar con precisión los costes de construcción.

VALOR CONTABLE

En teoría, la contabilidad debería constituir el instrumento adecuado para conocer las vicisitudes económicas de la empresa. El beneficio contable o rendimiento neto de la empresa, calculado sobre los valores contables, debería ser un índice sumamente adecuado de la capacidad económica de la empresa en cuanto pretende reflejar su verdadera situación.

El valor contable, como su propio nombre indica, es el valor que consta en la contabilidad de la empresa y en su elaboración pueden tenerse a su vez en cuenta diferentes criterios de valoración. El criterio fundamental adoptado para valorar los bienes

en contabilidad es el coste histórico. Según este canon, los bienes adquiridos a terceros se contabilizan por su precio de adquisición y, en caso de ser fabricados por la propia empresa, por su coste de producción. Con la adopción del coste histórico se pretende evitar que una sobrevaloración provoque, en perjuicio de los intereses de los acreedores, una retirada y reparto de beneficios abusivos por parte del empresario. Excepcionalmente, se permite modificar el valor por el que los bienes se hallen contabilizados para sustituirlo por otro más elevado. Se trata de las revalorizaciones contables. La ventaja del coste histórico como criterio de valoración es su fácil prueba. Sin embargo, tiene el inconveniente de poder quedar desfasado por la inflación y, con ello, seguir perjudicando a los acreedores.

El criterio definitivo en la elección de las distintas posibilidades que se ofrecen a nivel teórico en la relación entre balance mercantil y balance fiscal será, o debería ser, la coincidencia o divergencia de fines que uno y otro persiguen. Mientras se siga considerando que el balance comercial tiende en todo caso a que no se registre demasiada renta y que, a la inversa, el balance tributario trata de evitar el registro de una renta excesivamente baja, ambos balances estarán enfrentados.²⁰⁷

EL VALOR DE COTIZACIÓN

El valor de cotización es una manifestación del valor de mercado. A nuestro juicio, las cotizaciones son la forma más adecuada de conocer el valor de mercado de los títulos que coticen en bolsa o mercado secundario. Siempre que el valor de cotización sea el punto de convergencia entre la demanda y la oferta en un mercado libre, estaríamos ante una manifestación del valor de mercado, si bien sólo para una clase de bienes, como son las acciones cotizables. En efecto, el valor de mercado de los títulos cotizables en Bolsa se puede conocer acudiendo directamente a la tabla de cotizaciones. El porcentaje de acierto es prácticamente del cien por cien. Una acción vale en el mercado la cantidad por la que cotiza y ninguna otra. Por otra parte, el valor de cotización es un valor fácil de aplicar por la Administración con un coste relativamente bajo.²⁰⁸

²⁰⁷ COMBARROS VILLANUEVA citado por Angulo Cascan, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*. Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000, pp. 56-85.

²⁰⁸ ANGULO CASCAN, Alberto, op. cit., pp. 56-85.

EL VALOR DE RENDIMIENTO

El valor de rendimiento es el calculado en función de la renta real o hipotética de un bien, es decir, la renta que realmente produce una propiedad o la que razonablemente es susceptible de producir y de un coeficiente multiplicador.

Normalmente, el valor de rendimiento suele aplicarse a bienes inmuebles. Para calcular su valor de rendimiento son precisos dos datos: la renta y los ratios o coeficientes que, multiplicados, darán como resultado dicho valor. Normalmente se recogen datos objetivos sobre los rendimientos de los inmuebles (alquileres no simbólicos, que tengan en cuenta la posibilidad de inocupabilidad o impago del bien, otros rendimientos que el bien pueda tener a parte del alquiler y los gastos necesarios y típicos que se realizan en dichos bienes). Después se clasifican esos datos según el destino del inmueble, la edad, la situación, el tipo de descuento, la esperanza de vida económica, el flujo de rendimientos, el porcentaje de rendimiento neto efectivo atribuible al suelo, los ratios de gastos o cualquier otro factor. Conforme a esos datos, se establecen conclusiones sobre la relación entre los rendimientos normales de los inmuebles y su valor. Son los ratios de valoración o factores multiplicadores, que serían más fiables cuanto más se hayan estratificado los datos y mayor sean el número de ventas recientes de inmuebles similares.

Cuando existe un elevado número de propiedades similares los ratios o coeficientes se obtienen de forma directa y sirven para determinar con suficiente certeza el valor de rendimiento. Pero cuando existe un reducido número de inmuebles similares, es preciso obtener dichos ratios a partir de ciertos índices tales como la vida económica que le queda al edificio, el flujo de rendimientos, la apreciación o depreciación anticipada, su valor de reversión. Obtener los ratios de esta forma indirecta tiene las ventajas de la flexibilidad y de poder usarse cuando no hay datos comparables y la desventaja de obligar al tasador a estimar esos índices. El valuador tiene que normalizar los escasos datos recogidos mediante ecuaciones que tengan en cuenta varias circunstancias y de distinta forma. Es lo que el lenguaje técnico se denomina análisis de regresión múltiple. Cuando no existen inmuebles similares, y siempre que el inmueble no esté arrendado a un precio simbólico, puede atenderse a su renta histórica. En tal caso, dicha renta se adecua mejor a las características particulares del inmueble, pero será difícil saber cuándo no tienes ese carácter simbólico. Finalmente, es preciso decir que este método no es aplicable a las propiedades sin

rendimiento o cuyo rendimiento es simbólico. En tales casos, los bienes deben valorarse por otros procedimientos. Así se hace, por ejemplo, en Alemania para determinar el valor real (Sachwertverfahren) de los inmuebles cuyas características especiales (por ejemplo viviendas de lujo con mucho jardín, algunas fábricas, hoteles garajes, gasolineras, etc.) impiden que se pueda determinar un alquiler o rendimiento normal de los mismos.

Aunque la complejidad y dificultad para el cálculo del valor de rendimiento no ha pasado desapercibida para la doctrina, puede decirse que el método de capitalización es un método altamente fiable para la valoración de propiedades que producen rendimientos y puede ser considerado como alternativa flexible en la valoración de propiedades únicas y de difícil valoración. En Estados Unidos el método de capitalización se aplica ampliamente en propiedades que generan flujos de renta al ser alquiladas a sus usuarios, así como para bienes industriales y otros específicos, en los que la falta o poca fiabilidad de los datos sobre costes y ventas hace necesario un estudio cuidadoso del enfoque de renta. Esta renta es la renta económica, es decir, los alquileres justos de mercado en cada momento y no los que figuran en el contrato. Por otra parte, el método de capitalización no es demasiado fiable para ser utilizado en la tasación de inmuebles en régimen exclusivo de propiedad horizontal o destinado a la venta, aspecto que no deberíamos de olvidar ya que se está produciendo un desplazamiento progresivo de la propiedad inmobiliaria desde el régimen del arrendamiento hacia la tenencia en propiedad que hace conveniente el sustituir los valores en renta por valores en venta.

EL VALOR CATASTRAL

El valor catastral de los bienes urbanos está integrado por la suma del valor del suelo y de la construcción y debe reflejar las circunstancias urbanísticas del suelo y los factores que influyan en el valor de la construcción, tales como el carácter histórico-artístico, el uso o destino, la calidad o la antigüedad.

El valor catastral de los bienes rústicos también está integrado por el valor de la construcción y el valor del suelo. El valor de la construcción rústica se calcula, en la medida de lo posible, como el de construcción urbana. El valor del suelo rústico debe obtenerse capitalizando las rentas reales o potenciales del terreno al interés que reglamentariamente se establezca. Las rentas pueden calcularse en función de los rendimientos existentes en la

zona, las mejoras introducidas, el ciclo de producción, el estado y vida de las plantaciones y los medios de producción normales que conduzcan al mayor aprovechamiento. Excepcionalmente cuando la naturaleza de la explotación o las características del municipio dificulten el conocimiento de rentas reales o potenciales y no sea posible aplicar el método de capitalización, podrá calcularse directamente el valor de los terrenos, incluidas sus mejoras permanentes y plantaciones, atendiendo al conjunto de factores técnico-agrarios y económicos y a otras circunstancias que les afecten.

Conforme a estos criterios generales se elaboran las ponencias de valores de las que, finalmente, podrán deducirse los valores catastrales. A nuestro juicio, no creemos que el concepto de valor catastral sea un auténtico criterio de valoración. El valor catastral es más bien el resultado de la aplicación de varios criterios y métodos sobre los bienes inmuebles. Así, los valores que figuren en los registros de carácter fiscal son el reflejo del criterio o criterios que hayan servido para su confección (valor de mercado, valor de rendimiento, etc.).

Entre los posibles criterios que podrían inspirar el valor catastral destaca uno que es el valor de mercado y es que, en efecto, existe una gran relación entre el valor catastral y el valor de mercado de los inmuebles, el valor catastral debe tener como referencia el mercado, sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste. Dicho valor se modificará de oficio cuando se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre aquél y el valor de mercado, sin perjuicio de que mediante los presupuestos públicos se pueda actualizar mediante coeficientes. O lo que es lo mismo, multiplicando por dos el valor catastral obtendríamos el valor de mercado de cada inmueble. Puede por tanto apreciarse la tendencia de ir acercando los valores catastrales en torno al 50 por 100 del valor de mercado.

El valor catastral garantiza la seguridad jurídica en torno a la valoración de los bienes en cuanto que puede ser perfectamente conocido por el contribuyente al realizarse el hecho imponible. La utilización del valor catastral presenta también numerosas ventajas desde el punto de vista de la eficacia de la actuación administrativa, sencillez, rapidez y economía en la gestión, puesto que la actuación administrativa se reducirá a contrastar el valor declarado con el valor catastral vigente el año en que se devenga la operación prescindiendo de costosas y engorrosas valoraciones.

El valor catastral puede ser que reduzca la litigiosidad al ser un valor aceptado o al

menos consentido por los sujetos pasivos, pues su fijación inicial o su revisión son susceptibles de impugnación por los interesados, pero debido a que la mayoría de los contribuyentes al constatar su valor catastral de su inmueble, se percatan de una diferencia que es casi del cincuenta por ciento sobre el cien por ciento en comparación con el valor comercial del inmueble, razón por la cual se cree que hay una ganancia sustancial y es mejor no manifestarla a la autoridad para no aumentar el pago del impuesto respectivo, aunque el valor catastral pudiera presentar las ventajas expuestas ello no significa que no deba mejorarse el procedimiento de su elaboración actualmente, ya que, respecto a su adecuación al principio de legalidad, podría dudarse sobre el hecho de que su formación esté reglada y definida legalmente. Si el valor catastral es la magnitud a tomar como base en un tributo, su determinación y fijación debería estar precisada con más detalle en la Ley. Sin embargo, la regulación legal del concepto y contenido del valor catastral es escasa. En su determinación y fijación existen diferentes fases en las cuales el sujeto puede verse indefenso ante el amplio margen de actuación de la Administración.

Es preciso plantearse también si el valor catastral refleja la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo. Los partidarios de instaurar el valor catastral como valor único para todo el sistema tributario responden afirmativamente a esta cuestión alegando el principio de unidad y coordinación en el comportamiento de la Administración Pública, su relación con el mercado, su desarrollo, reglado y objetivo procedimiento de elaboración, el desarrollo de la informática y la cartografía, capaces de acercar este valor a la justicia sin tener que renunciar a la eficacia, su publicidad en orden a evitar la burocracia innecesaria y las molestias e inseguridad del contribuyente, el que puede utilizarse en aquellos supuestos en que se desconoce el precio y el hecho de casi siempre es el más bajo de los valores conocidos. Menos pretenciosos, otros autores reivindican el valor catastral sólo para unos impuestos determinados como pueden ser los impuestos patrimoniales argumentando sus aseveraciones en el parecido existente entre el valor catastral y el valor de uso o utilidad que puede reportar un bien sin ceder su uso y sin enajenarlo y en la racionalidad y coordinación del sistema. A nuestro juicio, el valor catastral es un concepto útil ante determinadas necesidades de valoración, lo cual no significa que no deba perfeccionarse el procedimiento de su elaboración. Estamos ante una aproximación al concepto económico de valor de mercado y parece ser que tiene una utilidad práctica en aquellas situaciones en que se requiere una valoración en masa de bienes inmuebles y no se puede acudir a otros

conceptos de valor como puede ser el precio de compra.

Por otra parte, se podría criticar al valor catastral su incapacidad para reflejar la realidad inmobiliaria y para mantenerla actualizada. No todos los inmuebles tienen asignado un valor catastral porque el inventario es difícil de completar con toda la inmensa cantidad de datos que necesita cada bien y que se generan constantemente. La propiedad inmobiliaria es un constante hervidero. Por otro lado los sistemas administrativos de valoración en masa a través de los catastros inmobiliarios carecen de flexibilidad suficiente como para poder discriminar las distintas situaciones de mercado que pueden darse dentro de una misma zona de valoración por reducida que ésta sea.

Además las circunstancias del mercado cambian a un ritmo infinitamente superior al de la capacidad de adaptación del sistema catastral. Ello es debido a la lentitud legislativa en materia de fijación de valores marco y de reglas para su determinación y a la necesidad de utilizar procedimientos de valoración masiva para determinarlo. Las variaciones de orden físico en los bienes inmuebles urbanos y las variaciones del planeamiento urbanístico tienen reflejo en el Catastro, y por lo tanto en el valor catastral, en un momento posterior a aquél en que se producen.

Así por ejemplo, unos inmuebles pueden haberse revalorizado más que otros como consecuencia de haber pasado de la periferia a estar en pleno centro. Por esta razón, cuando se da una fuerte alteración del mercado, es necesaria una nueva ponencia que ordene los desfases y desequilibrios y no basta la previsión de que el Catastro se actualice cada diez años pues, conocidos los precedentes puede acabar siendo una declaración de intenciones.

Para los defensores del valor catastral, no pasa inadvertido que su falta de realismo dificulta su aplicación en ciertos impuestos, debido a unos costes recaudatorios y de equidad inasumibles y, en ese sentido, reivindican un esfuerzo por mejorar día a día sus cualidades, de forma que sea ágil, esté perfectamente actualizado, que esté generalmente aplicado y sobre todo que esté relacionado lo más íntimamente posible con el valor de mercado.²⁰⁹

²⁰⁹ ANGULO CASCAN, Alberto, op. cit., pp. 23-101.

EL VALOR REAL

A veces el legislador adopta concepciones del valor fiscal distintas a la del precio, porque le resulta extremadamente difícil conocer el verdadero importe de las prestaciones y contraprestaciones inherentes a una transmisión, porque dicho precio no existe o porque las considera más adecuadas al tributo en cuestión o al bien que se trata de valorar. No obstante, el hecho de que la adopción de estas otras concepciones del valor distintas a la del precio pueda estar justificada no significa que las mismas puedan establecerse con una indeterminación tan grande que resulte imposible saber con seguridad a qué pueden estar refiriéndose. Esto precisamente es lo que ocurre con la remisión legal al valor real.

El legislador ha olvidado que el valor de las cosas es algo relativo y cambiante por lo que la introducción del término valor real sin más especificaciones abre las puertas a la inseguridad jurídica y a la desigualdad. Este concepto genera una gran incertidumbre tanto para la Administración como para el administrado y no debemos olvidar que en materia tributaria debe predominar la sencillez y la claridad en la redacción de los preceptos fiscales para que la arbitrariedad no se ampare en la confusión; sólo cuando los contribuyentes pueden conocer en toda su amplitud las obligaciones que tienen con el Fisco, se evitan las disputas entre administradores y administrados, así como las corruptelas a que da lugar la interpretación de los textos ambiguos.

El legislador debe darse cuenta de que nos encontramos ante un problema de interpretación grave y debe zanjar la cuestión adoptando como base imponible una concepción de valor menos problemática sea ésta la del precio, la del valor catastral, o la de cualquiera otra que erradique la inseguridad jurídica que puede ocasionar el empleo de este tipo de valor.

El término real no añade ningún significado al de valor. Lo ideal sería que la ley concretará el significado del término valor real, pero no se suele hacer ya que se deja al reglamento que este fije el elemento fiscal como lo es la base. En consecuencia, parece conveniente determinar el valor real de un bien o un derecho reconduciendo este concepto a otro más fácilmente concretable, pues de otro modo se dejaría hueco de contenido, creando una gran inseguridad jurídica en los particulares. Varios autores se decantan por la equiparación entre el valor real y el valor de mercado.

Por lo demás, es preciso decir que también existe un sector doctrinal que no acepta tal identificación entre el valor de mercado y el valor real debido a las dificultades para lograr éste último.

5. 4.- BASE

Base gravable es el elemento para poder determinar la contribución a cargo del sujeto pasivo.²¹⁰

Puede decirse que la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto.²¹¹

Una vez que se ha podido constatar que el hecho o la situación jurídica o de hecho, como la llama el legislador mexicano, se ha dado en la realidad y por ende se ha llegado a la conclusión de que la obligación tributaria ha surgido, es menester investigar en la ley qué valor del elemento objetivo del hecho generador hay que tomar en consideración para que al aplicarse la tasa, tarifa o alícuota dé como resultado el monto de la deuda o tributo a pagar.²¹²

Garantizar la rentabilidad fiscal del impuesto predial empieza por una buena definición de las bases legales de esta contribución. En este contexto se debe contar con una normatividad que evite problemas en la definición y el cobro de este impuesto. Uno de los aspectos en que se debe enfatizar es que las legislaturas locales definan en Ley la posibilidad de una actualización dinámica de los valores catastrales, ello por la necesidad de que sea el propio poder legislativo quien propicie las condiciones para separar las valoraciones políticas, respecto de aspectos que necesariamente requieren de una valoración técnica, como es el caso de la aprobación de las tablas de valores y/o valores de zonas usadas para determinar la base de cobro del impuesto.

De la misma forma se hace necesario actualizar la legislación y normatividad técnica

²¹⁰ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios Tributarios. Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal, Expuesto en Forma Didáctica*, México, IMGRAF, 2002, p. 74.

²¹¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *Derecho Tributario Mexicano*, México, Ed., Trillas, 1997, p. 64.

²¹² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Ed., Thomson, 2004, p. 303.

del catastro a fin de contar con definiciones actualizadas de los procedimientos catastrales y elementos para la valuación.

Un tercer aspecto de consideración jurídico normativa es eliminar de las leyes propósitos extrafiscales vinculados generalmente con políticas de vivienda y de promoción económica, que en muchos de los casos sólo limitan la recaudación del impuesto sin verdaderamente incidir sobre dichos supuestos en los tratamientos fiscales y exenciones creadas.²¹³

5. 5.- SISTEMAS EN EL DERECHO COMPARADO

MÉXICO

El impuesto predial es una carga fiscal de competencia exclusiva de los gobiernos locales y municipales, cuyo objeto reside en la masa inmobiliaria que se conforma del suelo y de las construcciones, es por lo que se grava a los sujetos que detentan la propiedad **inmobiliaria o la posesión, de uno o varios bienes inmuebles a "título de dueño" y a partir de esa titularidad es como se determina la calidad de sujeto pasivo de dicha obligación fiscal.**

El propósito de la determinación del valor de un bien inmueble, será siempre a la conformación de la masa inmobiliaria que corresponde al valor del mercado o valor **comercial, lo que permite establecer, de manera proporcional y equitativa, la "base" del valor vigente y de sus futuros incrementos, respecto a las tasas y/o tarifas que los gobiernos locales deben establecer a través de sus legislaturas locales.**

Se trata de un impuesto directo y específico que se deduce de la propiedad inmobiliaria y en función del incremento que pueden ir alcanzando estos bienes, de modo que es válido considerar que el impuesto predial se debe limitar a gravar el valor de los bienes inmuebles en la inteligencia que en materia de facultad impositiva existen como hipótesis de causación de contribuciones locales, las siguientes: sobre propiedad inmobiliaria, respecto de su adquisición o modificación sea por fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora.

En el caso del Código Financiero del Distrito Federal, ha merecido especial estudio la forma de determinar la base y el monto del pago del impuesto predial, ya que consigna

²¹³ GARCÍA SOTELO, Luis, Fortalecimiento del Impuesto Predial en México: Bases y Estrategias, *Revista Hacienda Municipal*, número 97, Indetec, Publicación Trimestral 2007, p. 65.

presupuestos aleatorios y sujetos a condiciones suspensivas o resolutivas, que materialmente provocan una variación sustancial entre lo que podría denominarse la base del impuesto, según el valor de la masa inmobiliaria (suelo y construcción) y, en su caso, aditamentos especiales adheridos e inseparables al inmueble.

Entre los elementos que deben considerarse para determinar el valor catastral de un inmueble se cuenta el valor del suelo y el de la construcción cuya aprobación y emisión están a cargo de la Asamblea Legislativa. Para obtener el valor de la construcción, el código mencionado establece una clasificación en función del uso que se dé al inmueble, el número de niveles y la clase a la que pertenece la edificación, es decir, el grupo al que pertenece una construcción de acuerdo con las características propias de sus espacios, servicios, estructuras y acabados, la cual tiene asignado un valor unitario de construcción.

Para determinar la clase de construcción, debe considerarse si su uso es o no habitacional y, de acuerdo con sus características, se ubica en el estrato correspondiente, hasta 2004 se reconocían cinco clases de construcción: la precaria, la económica, la media, la buena y la muy buena, a las que en 2005 se agregaron dos: la de lujo y la especial. Así las definiciones de uso no habitacional abarcaban desde una oficina hasta un estadio.

Por su parte el artículo 149 del CFDF establece que la base del impuesto predial será el valor catastral determinado por los contribuyentes mediante la determinación del valor de mercado del inmueble que se realice mediante avalúo directo; aplicando los valores unitarios previstos en el artículo 151 o con base en las prestaciones derivadas del otorgamiento del uso o goce temporal de los inmuebles.²¹⁴

Ahora bien, encontramos en algunos casos como en la expropiación que el valor catastral fue tomado como base para indemnización del inmueble expropiado, siendo ello un **perjuicio notable para el contribuyente o ejecutado según sea el caso; ...El precio que se fijará como indemnización a la cosa expropiada, se basará en la cantidad que como valor fiscal de ella figure en las oficinas catastrales o recaudadoras, ya sea que ese valor haya sido manifestado por el propietario o simplemente aceptado por él de un modo tácito por haber pagado sus contribuciones con esta base. El exceso de valor o el demérito que haya tenido la propiedad particular por las mejoras o deterioros ocurridos con posterioridad a la fecha de la asignación del valor fiscal será lo único que deberá quedar sujeto a juicio pericial**

²¹⁴ TESORERÍA DEL DISTRITO FEDERAL SUBTESORERÍA DE CATASTRO Y PADRÓN TERRITORIAL, Impuesto Predial, Nuevo Procedimiento para Determinar el Valor Catastral de los Inmuebles en el Distrito Federal, *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, número 406, 2ª de julio de 2006. Editores e Impresores FOC S. A. de C. V.

y a resolución judicial. Esto mismo se observará cuando se trate de objetos cuyo valor no este fijado en las oficinas rentísticas.

Actualmente, el artículo 94 de la Ley Agraria reza: "...El monto de la indemnización será determinado por la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, atendiendo al valor comercial de los bienes expropiados; en el caso de la fracción V del artículo anterior, para la fijación del monto se atenderá a la cantidad que se cobrará por la regularización."

En comparación, para la expropiación de inmuebles de propiedad privada continuó imperando el criterio del valor fiscal o catastral, aunque cabe hacer mención de que tratándose de terrenos urbanos, no operaba la causa de la asunción del valor catastral en el artículo 27 constitucional.

En resumen, a pesar de que desde 1917 la Constitución establece como base de la indemnización el valor catastral durante varias décadas esta disposición fue respetada sólo en los procedimientos expropiatorios de bienes de propiedad privada, en tanto que para la expropiación de bienes ejidales y comunales se utilizó el valor comercial como base para fijar el monto indemnizatorio. A partir de 1994, el valor comercial es el único criterio que se utiliza para fijar el monto de la indemnización, tanto en bienes de propiedad privada como tratándose de inmuebles sujetos al régimen ejidal o comunal.

Solamente existe una excepción a la regla anterior, puesto que el artículo 94 de la Ley Agraria prescribe, que cuando la expropiación tenga por objeto la regularización de la tenencia de la tierra, en vez de atender al valor comercial, se tomará en cuenta el monto que se cubrirá por la regularización, el cual se determina en función de la capacidad económica de las personas a cuyo favor se titulan los lotes.²¹⁵

También encontramos que en nuestra legislación hasta el año 2007 se calculaba el impuesto predial en base del rendimiento del inmueble; La determinación del impuesto **predial por ejemplo basado en "base Rentas", fue impugnada en su momento por los contribuyentes que otorgaban en uso o goce sus inmuebles, por considerar que el cálculo que servía de base para pagar el impuesto predial, violaba los principios de equidad y proporcionalidad, tanto en la mecánica para determinar el impuesto como en la aplicación del factor de 10.00 sobre rentas percibidas. Sobre esta controversia, el pleno de la Suprema Corte de la Nación, en la sesión celebrada el 29 de marzo de 2004, resolvió la contradicción**

²¹⁵ NOTA INFORMATIVA, 6 de mayo de 2008, en <http://209.85.173.104/search?q=cache:thsVIEtOmYJ:www.indaabin.gob.mx/leyinfo/...>

de tesis que existía ya que las opiniones de los tribunales estaban divididas, concluyendo que era inconstitucional la aplicación del factor de 10.00.

Mediante el artículo sexto transitorio del decreto de reformas fiscales para 2008 del Código Financiero del Distrito Federal, se establece que los contribuyentes que al 1 de enero de 2008 tengan créditos fiscales por concepto de impuesto predial establecido en el artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal (Base Rentas) que se hubieren generado antes del 1 de enero de 2008, podrán optar por pagar en términos de lo dispuesto en la fracción I del citado artículo, vigente para el ejercicio fiscal en que se causó el impuesto.²¹⁶

Es importante señalar que la equidad y justicia fiscal del impuesto predial sólo se logrará en la medida que se tenga definida con claridad la base fiscal del impuesto, es decir, el valor catastral o valor fiscal, el cual debe ser calculado en relación cercana a los valores de mercado, considerando las diferencias de las zonas, ya que si la información (valores) es inconsistente, desactualizada o bien, construida artificial o deliberadamente, el sistema tributario pierde transparencia y genera inequidades que inducen a los contribuyentes a buscar mecanismos para evadir el pago de sus obligaciones fiscales.²¹⁷

ESPAÑA

En el Impuesto Sobre el Patrimonio.

La valoración de bienes y derechos, como por ejemplo los bienes inmuebles.

Se computarán, tanto si son rústicos como si son urbanos, de acuerdo a las siguientes reglas:

- ❖ Valor catastral.
- ❖ Valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.
- ❖ Precio o valor de la adquisición.

Si el inmueble está en construcción, se consignará por las cantidades invertidas en la construcción hasta la fecha del devengo, además del valor patrimonial del solar.

En caso de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, por el valor de adquisición.

²¹⁶ SHAN HERNÁNDEZ, Juan Carlos, et al., Aspectos Relevantes de la Reformas Fiscales al Código Financiero del D. F., *Prontuario de Actualización Fiscal*, número 441, México, pp. 58 y 59.

²¹⁷ GARCÍA SOTELO, Luis, Fortalecimiento del Impuesto Predial en México: Bases y Estrategias, *Revista Hacienda Municipal*, número 97, Ed., Indetec, Publicación Trimestral 2007, p. 63.

En caso de contratos de arrendamientos de viviendas o locales de negocios celebrados antes del 9 de mayo de 1985 se capitalizará la renta devengada anualmente al 4% (renta devengada x 100/4) siempre que el resultado sea inferior al de la aplicación de las reglas generales de valoración de bienes inmuebles.²¹⁸

1. Cuando se habla de valoración de bienes inmuebles no se habla únicamente de valoración a efectos de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. La valoración fiscal de los inmuebles afecta en el IBI (la antigua contribución), en el ICIO, en el posiblemente difunto **Impuesto de Patrimonio, en el IRPF, etc...**

2. Cada impuesto establece sus normas y criterios de valoración con remisiones entre ellos. Pero sin entrar al caso por caso, manifestar que la legislación y los tribunales es sumamente garantista con el contribuyente. Es decir, todo lo contrario que Hacienda.²¹⁹

URUGUAY

Valor catastral y justicia tributaria

Para el justiprecio de la capacidad de pago de un propietario se considera admisible usar el valor del inmueble como indicador, admitiendo además como principio general que la acción municipal incide en valores de los bienes inmuebles. De ello se infiere que el reparto del costo de la ciudad es equitativo cuando se realiza en función del valor de los bienes inmuebles, dado que este valor no se refleja la capacidad de pago del propietario, sino también refleja la incidencia de la acción de la comuna y es esa relación que da razón a la existencia del impuesto.

¿Qué es el valor catastral?

El valor catastral es consecuencia de un proceso teórico normalizado de valoración. Toma en cuenta características intrínsecas del inmueble (en sí mismo) así como extrínsecas al mismo (en relación a su entorno).

²¹⁸ FISCAL-IMPUESTOS.COM, 6 de mayo de 2008, en <http://www.fiscal-impuestos.com/2-valoración-de-bienes-y-derechos.html>

²¹⁹ BLOG DE ECHEVERRI o lo que se me ocurre sobre el mundo financiero, 6 de mayo de 2008, en <http://www.rankia.com/blog/echeverri/2008/04/el-valor-fiscal-de-los-inmuebles.html>

Es independiente de consideraciones o apreciaciones personales dentro de un proceso objetivo y transparente.

Aún cuando cualquier proceso de estimación de valores tiene elementos de subjetividad, el hecho de realizarse dentro de un contexto reglado minimiza el riesgo de obtener un resultado sesgado.

Al obligar que valor catastral tenga una cota superior relacionada con el valor de mercado se mantiene la consideración inicial relativa a que el impuesto esta relacionado con el valor del objeto de la imposición.

Lo que el catastro debe suministrar es un valor base relacionado directamente con los valores de mercado.

El valor catastral debe reflejar el valor del inmueble en el momento de la valoración. Es por eso que es imprescindible que el valor catastral sea revisado periódicamente, dado que las variables de mercado, básicamente dentro de los escenarios urbanos no se desarrollan uniformemente en la relación espacio-tiempo.

Esto quiere decir que diferentes zonas de una ciudad, sufren incrementos o decrementos en los valores inmobiliarios, derivados de las acciones comunales (obras de infraestructura, transporte, etc.), de la dinámica edilicia o simplemente de factores culturales.

Si se mantiene mucho tiempo un valor base incambiado, aplicándole solamente factores de actualización comenzará aparecer las distorsiones provocadas por la dinámica del mercado, pasando algunas zonas de la ciudad a estar sobrevaluadas. Si esta condición no se adecua en un plazo razonable, se perderá la distribución del impuesto por la inadecuación de la realidad de su valor base.

El Catastro debe suministrar un valor catastral que debe ser considerado como una base uniforme en su imparcialidad, que puede asimilarse a un adecuado cimiento, sobre el cual los gestores de los impuestos podrá elevar los edificios de cada carga fiscal dentro de los lotes de su competencia. Las características de ese edificio para el impuesto, son las que deben estar adecuadas a la realidad de si el contribuyente puede correr con los costos de su construcción.

La dinámica de los valores inmobiliarios hace imprescindible la revisión periódica de los valores catastrales de manera que estos reflejen de mejor forma aquellos. La base de datos catastral debe nutrirse en forma continua de la información acerca de los cambios que se

operen en los inmuebles o en su entorno que tengan influencia en su valor.

Debe procurarse un flujo continuo de datos acerca de lo que se construye o se demuela para que la base de datos pueda brindar por su completitud un caudal de información que evite la injusticia de la imposición por el error de la base.²²⁰

ARGENTINA

1.- ¿Qué es la valuación fiscal?

El valor fiscal de un inmueble es el valor económico asignado al mismo por un organismo estatal.

Para realizar esta tarea en forma masiva, los Estados se valen de distintas metodologías. La valuación de los bienes inmuebles persigue diversos fines, uno de ellos es constituir la base imponible de impuestos que recaen sobre la propiedad inmueble, de allí **deriva la denominación "fiscal", motivo para la cual fue establecida. Otro fin es conocer la composición de la riqueza inmobiliaria de un territorio y saber cómo está distribuida en cada región.**

2.- ¿Cómo se calcula el valor fiscal de los inmuebles urbanos en la provincia de buenos aires?

El valor fiscal en la provincia de Buenos Aires, para inmuebles edificados, se calcula en base a dos componentes:

- a) Valor de la tierra.
- b) Valor del edificio.

En el caso de los inmuebles baldíos: el valor fiscal está representado por el valor de la tierra.

3.- ¿En qué consiste la metodología valuatoria?

La metodología valuatoria se encuentra establecida por la ley que ordena el catastro en la provincia de Buenos Aires (Ley 10.707 y sus reglamentarias). En dicho texto se

²²⁰ USO FISCAL DEL CATASTRO, valor catastral y justicia tributaria, 6 de mayo de 2008, en http://www.catastro.gub.uy/uso_fiscal.htm

contempla que el inmueble debe ser valuado considerando la tierra y el edificio por separado. El origen de estos valores es el siguiente:

a- El valor de la tierra: es el resultado de la combinación entre los valores básicos y las condiciones del lote al cual se le asigna valor.

b- El valor del edificio: es el resultante del método de reposición, en el cual se establecen valores básicos del metro cuadrado construido según las características y destino de los edificios.

...7.- ¿Cuál es el periodo de revisión de valores?

Las valuaciones se actualizan por lo menos una vez cada diez años por medio de los revalúos generales dispuestos por la ley y ejecutados por la DPTC.

...10.- ¿Cómo se valúa un inmueble edificado?

Para calcular el valor de los inmuebles edificados se tiene en cuenta la relación entre distintas variables: el destino del edificio, el tipo y calidad de los materiales empleados para su construcción, el valor básico por m², el porcentaje de superficie cubierta o semicubierta y la depreciación que sufre la edificación por el transcurso de los años.

Al valor del edificio (obtenido por el cálculo de las variables mencionadas) se le debe sumar la valuación correspondiente a las instalaciones complementarias (piletas, baños, anexos, etc.)

...12.- ¿Se valúa de la misma manera una propiedad rural que una urbana?

No, las propiedades urbanas se valúan por unidad de superficie respecto de un lote tipo, teniendo en cuenta su ubicación con respecto a las vías de comunicación.

En el caso de las propiedades rurales, para asignarle un valor a la unidad de superficie, se consideran otros aspectos como la calidad del suelo (apto para sembrados, cultivos y demás explotaciones que generen ganancias económicas).

13.- ¿Cómo se valúa un inmueble rural?

La valuación de un inmueble ubicado en zona rural es el resultado de la suma del valor asignado al terreno (tierra libre de mejoras), a las mejoras realizadas y el valor de los edificios cuando correspondiera.

...17.- ¿Cuándo declarar la construcción realizada?

Las construcciones deben ser declaradas cuando se encuentren en condiciones de habitabilidad y/o habilitación. Solo a partir de esta situación podrán ser declaradas y serán valuadas como tales. A tal fin se considerará:

a- Habitable: Cuando las construcciones se encuentren techadas, aisladas del exterior por cerramientos y cuenten con los servicios indispensables, aún cuando no estén conectados.

b- Habilidad: Cuando las construcciones destinadas a comercios, industrias u otras actividades lucrativas, reúnan los requisitos mínimos para su habilitación municipal y cuenten con los servicios básicos, aún cuando no estén conectados.²²¹

ALEMANIA

Alemania es un Estado Federal. Esto significa que algunas leyes son de aplicación en todo territorio nacional, y otras son de ámbito federal. La principal Ley alemana en materia de valoración es el Código Federal de Construcción ("Baugesetzbuch") (BauGB). El artículo 194 de BauGB define el valor actual de mercado ("Verkehrswert") que representa el valor en la fecha de la valoración que puede pagarse por una propiedad, teniendo en cuenta su estado, instalaciones y situación. También es importante que no existan circunstancias personales o inusuales que afecten al valor.

El Código BauGB contiene así mismo la "Wertermittlungsverordnung" (WertV), normativa sobre valoración que constituye la base de la valoración de mercado. Esta

²²¹ MINISTERIO DE ECONOMÍA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES, agencia de recaudación de la provincia de buenos aires, 6 de mayo de 2008, en http://www.ec.gba.gov.ar/catastro/ciudadano/informacion_sobre_valuacion.htm

normativa proporciona también las directrices de valoración ("**Wetermittlungs.Richtlinie**") (WertR) que deben aplicar las administraciones Públicas. Ambas pueden emplearse en la valoración privada, aunque no son obligatorias para este sector.

Organismos Públicos-Consejos de Valoración Territorial

En el sector público existen los **Consejos de Valoración ("Gutachterausschüsse für Grundstückswerte" (GAA))**, cada uno de los cuales tiene un área local a su cargo (Berlín, Munich, Dresde, Hamburgo, etc.) y sus oficinas están ubicadas en los Departamentos de Catastro. Cada Consejo de Valoración lo forman entre 10 y 20 miembros. En su mayoría, los miembros del Consejo o profesionales del sector financiero privado.

Las funciones de los Consejos de Valoración están establecidas en el artículo 192 y siguientes del código de Construcción (BauGB). Su función principal consiste en asegurar la máxima transparencia sobre los resultados de los mercados inmobiliarios tanto para ciudadanos como para profesionales.

Son sus principales funciones las siguientes:

- ❖ **Mantener el Índice de Precios de Compraventa ("Kaufpreissammlung").**
- ❖ **Publicar informes del mercado inmobiliario (Grundstücksmarkberichte)** (generalmente una vez al año).
- ❖ **Emitir Certificados de Valoración ("Gutachten") de bienes inmuebles y solares** tanto para personas físicas, como empresas o tribunales.
- ❖ **Determinar precios estándar o precios referidos al 1 de enero de cada año, de propiedades locales para la elaboración de Mapas de Precios de Mercado ("Bodenrichtwerte", Baodenrichtwertkarten).**

Índice de Precios de Mercado

El Índice de Precios al Mercado registra todas las transferencias de la propiedad inmobiliaria. En el pasado fue un catálogo analógico, pero hoy está integrado en un Sistema de Información Geográfica (SIG), que contiene datos sobre la fecha de compraventa, localización, área, uso, año de construcción de los edificios, y precio de venta.

El tasador puede utilizar el Índice de Precios de Mercado como una base de datos,

aunque de acuerdo con la Ley alemana de protección de datos personales, el Índice protege los datos de los titulares. En Alemania, al contrario que en Dinamarca o Sudáfrica, no se encuentran disponibles en Internet los datos sobre el valor de una compraventa.

El Índice de Precios de Mercado se emplea para la elaboración de informes del mercado inmobiliario y para establecer valores de referencia.

Mapas de Precios/Valor Territorial Estándar

Otro producto derivado del Índice de Precios de Mercado elaborado por los Consejos de Valoración Territorial es el Mapa de Precios, que señala el valor territorial estándar.

Este valor estándar se actualiza el 1 de enero de cada año, mediante decisión independiente del Consejo de Valoración Territorial, que emplea los datos registrados en el Índice durante el año anterior. Los precios de compraventa se clasifican por tipo. Los tipos más comunes de precios estándar son para:

- ❖ Zonas agrícolas y forestales;
- ❖ Zonas rurales y urbanas;
- ❖ Zonas comerciales e industriales;
- ❖ Zonas de tráfico;
- ❖ Zonas destinadas a uso público, p. ej. Colegios, hospitales.

Si es posible, se incluyen, también, datos sobre el tipo de valor, usos (residencial, comercial), **ratio de edificabilidad (Geschosszahl“)**, **número de plantas, (Geschosszahl“)** (GFZ), etc. Lo que se pretende es que todos los factores puedan compararse con el bien objeto de valoración. En caso contrario, se aplican factores hipotéticos, establecidos por el Consejo de Valoración Territorial.

Métodos de Valoración

Los métodos de valoración en Alemania están establecidos por Ley (BauGB y WertV). Existen tres métodos básicos: el método de comparación, el método de actualización de rentas y el método de coste o reemplazamiento.

Si existen suficientes datos reales y comparables en el Índice de Precios de Mercado, el mejor método es el de comparación. En caso contrario, se puede optar por cualquiera de

los otros dos métodos, el de actualización de rentas o el de coste.

Método de Comparación

(“Vergleichswertverfahren”)

Este método de basa en el Índice de Precios de Mercado. Para la obtención de un buen resultado, es necesario que los precios de mercado hallados correspondan con el bien objeto de valoración. Sino es así, puede que existan diferencias particulares entre los bienes objetos de valoración. Una solución sería emplear una función lineal para adecuar los precios de mercado al bien objeto de valoración.

Método de Actualización de Rentas

(“Ertragswertverfahren”)

El método de renta neta se utiliza para objetos tales como edificios residenciales o comerciales. Su resultado es el valor efectivo de ingresos y costes futuros a lo largo de la vida del inmueble. Para determinar el valor neto, hay que calcular el rendimiento de la propiedad. El importe del rendimiento depende de su uso, situación, riesgos, precio del alquiler, etc., se requiere además, conocer el valor de la parcela (por ejemplo a partir del valor territorial estándar). Por último, el método incluye un factor de mercado inmobiliario actual.

Este método alemán es similar al utilizado en el Reino Unido, el “discounted cash flow method (DCF)”. La diferencia es que en Alemania generalmente se utiliza parámetros fijos de renta, costes, rendimiento, etc. Por lo tanto, el método alemán es estático, no dinámico.

Método de Coste o reemplazamiento

(“Sachwertverfahren”)

El método de coste se emplea para inmuebles o viviendas cuando no es posible obtener datos de rentas objetivos. En general, es el método que se debe utilizar para valorar viviendas unifamiliares y pareadas.

La base de este método es el coste de construcción de una vivienda nueva. Es

necesario determinar la superficie (datos constructivos) de la vivienda y valorar el coste de construcción.

La ubicación del bien dentro de Alemania, se obtiene aplicando un factor de localización.

Una vez multiplicados los costes medios (incluidos los costes del arquitecto, tasador, factores externos, factor regional, etc.) del inmueble se procede a considerar la depreciación por la edad del edificio. Esto depende del uso del edificio, aplicándose una **función lineal (para inmuebles industriales) o la llamada "función Ross"**.

Por último, se aplica el factor de mercado que recoge el mercado inmobiliario actual.

Resultado y elección de método

Generalmente es necesario utilizar dos métodos, por ejemplo el método de actualización de rentas y el método de coste, o el método comparativo y el método de coste. No se permite utilizar la media de los dos resultados: se debe decidir cual de ellos es el mejor para el bien inmueble a valorar. No obstante, se pretende que el segundo método confirme el resultado del primero. Se acepta una pequeña diferencia entre los resultados de ambos. ²²²

FRANCIA

Valor en renta

El valor en renta grava, en teoría, el rendimiento probable o disfrute de un bien. Tiene un catastro antiguo, de gran tradición y exactitud, en el que constan unos valores claramente desfasados, pero no ha querido embarcarse a la revisión de valores que resultaría necesaria para adoptar otro criterio.

Para determinar los valores en renta durante la última revisión general se utilizaron los valores de mercado de aquél momento para determinar el valor en renta de solares.

La conexión con el Registro de la Propiedad hace que en el Catastro consten también los valores declarados en transmisiones, que se acercan normalmente al de mercado y

²²² SEIDEL, Carla, "La Valoración de los Bienes Inmuebles en Alemania. Métodos, transparencia, evolución del mercado inmobiliario y otros aspectos en estudio", *Revista Catastro*, julio 2006, Madrid, España.

permiten un mejor conocimiento de la realidad.

Se basa en el valor en renta y no en el de mercado o de venta de una finca. A efectos de transmisiones patrimoniales, sin embargo, se parte del valor de mercado representado por lo declarado en las correspondientes escrituras o, en su caso, en la comprobación de la Administración.

La utilización del valor de renta supone una elección muy meditada a favor de un sistema que permita asegurar la equidad fiscal, pero no obliga a realizar permanentes actualizaciones en pos de la evolución de un mercado, que puede variar grandemente de una zona a otra del país. Se deja claro que el impuesto inmobiliario no se pretende gravar el valor real de cada inmueble, es decir, el patrimonio inmobiliario, sino únicamente las rentas que teóricamente podrían obtenerse del mismo, teniendo en cuenta que se da más importancia al reparto equitativo de la carga fiscal entre los propietarios, que a la percepción de una cantidad proporcional al valor de mercado de los bienes.

El procedimiento de valoración utilizado hasta la fecha varia, según se trate de inmuebles urbanos o rústicos, siguiendo las líneas que se describen a continuación

FINCAS URBANAS

La valoración de las fincas urbanas puede realizarse por cuatro sistemas distintos: valoración por comparación, valoración directa, valoración contable y valoración según alquileres.

La valoración por comparación es el método más extendido, y se aplica esencialmente a los locales residenciales y de oficinas. Se basa en una clasificación de las viviendas y locales en ocho categorías, teniendo en cuenta los siguientes:

- ❖ Carácter arquitectónico del inmueble (claramente suntuosa, particularmente cuidada, buena apariencia, sin característica particular, aspecto deteriorado).*
- ❖ Calidad de la construcción (excelente, muy buena, buena, corriente, mediocre y particularmente defectuosa).*
- ❖ Distribución del local.*
- ❖ Equipamiento (agua, retrete, calefacción central, ascensor, escalera de servicio).*
- ❖ Impresión de conjunto (gran lujo, lujo muy confortable, confortable, bastante confortable, ordinario, mediocre, muy mediocre).*

Para cada una de las categorías se eligen en cada municipio unos locales de referencia, para los cuales se calcula el alquiler medio por metro cuadrado. En el momento de realizar la valoración de un local determinado, se procede primero a su clasificación en una de las 8 categorías, y a continuación se multiplica la superficie por la tarifa fijada por el correspondiente local de referencia. El cálculo resulta relativamente complicado por cuanto que en la determinación de la superficie se tienen en cuenta no sólo factores cuantitativos, sino cualitativos, asignándose equivalencias en metros cuadrados, a elementos como los cuartos de baño, o factores de localización o conservación del edificio, llegándose a lo que se denomina superficie ponderada, que sirve de base para la determinación del valor en renta.

La valoración directa se aplica a edificios no industriales que tienen carácter excepcional y no pueden ser comparados con otros, como por ejemplo hoteles. El valor en renta se halla aplicado al valor de mercado una tasa de interés, que representa la renta inmobiliaria.

El sistema de valoración contable se utiliza para industrias y empresas, partiendo de sus datos contables y mediante la aplicación de una tasa de interés.

Por último, se acude a la valoración según alquileres para algunos locales comerciales, industriales o empresariales, para los cuales se toma como valor en renta el que estén pagando como arrendamiento, siempre que considere que se halla dentro de los límites de lo normal.

FINCAS RÚSTICAS

El valor en renta de las fincas rústicas puede también determinarse por diversos procedimientos:

Valoración según contratos de arrendamiento, valoración por comparación, valoración por estimación directa.

La valoración según contratos de arrendamiento es el sistema preferente, y se basa en los precios de alquiler según cultivos y clases de suelo, extrayéndose tales precios de contratos de arrendamiento, en vigor a la fecha de la revisión. A partir del examen de los valores contractuales se fijan unas tarifas para cada cultivo y clase agrícola, que permiten fijar la cuota tributaria de cada finca en función de su superficie.

La valoración por comparación se utiliza para las fincas sometidas a determinados regímenes de explotación o arrendadas en condiciones extraordinarias, así como para las canteras, canales, espacios recreativos y ferrocarriles.

En la valoración de suelos edificables suele acudir a la valoración según valor de mercado, aplicando una tasa de interés al valor en venta del inmueble.

Cuando fallan los demás métodos de valoración, puede acudir a la valoración por estimación directa, para lo cual se empieza por determinar el producto bruto por hectárea, aplicando al rendimiento físico el precio de venta medio de las cosechas, en el momento de la valoración. A continuación se halla el producto neto, deduciendo del bruto los gastos de explotación, amortizaciones, etc. Para terminar, se separa el producto bruto en dos partes, renta de explotación y renta del suelo, que es la que se utiliza a efectos del impuesto inmobiliario. Este método se utiliza con cierta frecuencia para la valoración de viñedos y bosques y, a veces para huertas.

ITALIA

Se aplica una modalidad del valor en renta basada en el rendimiento del capital representado por el valor de mercado del inmueble. En el Catastro constan los precios escriturados y el impuesto de inscripción catastral se cobra por dicho valor, que teóricamente es el de mercado, aunque exista un nivel de fraude considerable.

La fiscalidad inmobiliaria italiana se manifiesta esencialmente a través del impuesto sobre las rentas inmobiliarias y de los impuestos que gravan las transmisiones de inmuebles.

El impuesto inmobiliario directo gravaba tradicionalmente la renta de los bienes inmuebles, no el valor patrimonial de los mismos. De acuerdo con la Ley, la renta catastral se define como "renta bruta media ordinaria obtenible previa detracción de los gastos de reparación, de mantenimiento, y cualquier otro gasto o pérdida. Se trata de una renta que no tiene necesariamente relación con la valoración de mercado.

VALOR EN VENTA

Grava los inmuebles como símbolo de patrimonio o como prueba del arraigo en una

*localidad y, por tanto, del uso de sus infraestructuras y servicios.*²²³

En Italia, el valor comercial o de mercado se calcula prácticamente según la opinión de la Administración. Encargada de esta misión, existe una oficina estatal técnica que es la que establece los valores de mercado. Para ello recoge antes toda la serie de precios existentes en el mercado inmobiliario e intenta hacer comparaciones entre los bienes atribuyéndoles ese valor que siempre es un valor medio, general, que no se refiere en concreto al valor específico de un inmueble.

A nuestro juicio, en aras de una mayor seguridad, siempre será mejor que, en la medida de lo posible, los métodos para calcular el valor de mercado se recojan también en una norma legal o reglamentaria.²²⁴

ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Es el país donde más importancia tiene el impuesto sobre bienes inmuebles, tanto por su alta participación en los ingresos locales, como por la cuantía de la recaudación.

Cada Municipio administra su propio Catastro y realiza sus propias valoraciones. Si bien existen variaciones de un Estado a otro, el criterio seguido de forma mayoritaria, es el de valoración según mercado, aunque el valor asignado sea sólo un porcentaje del mismo.

HOLANDA

El impuesto municipal sobre bienes inmuebles funciona independientemente del Catastro. Se basa directa o indirectamente en los valores de mercado. El Catastro recoge el valor declarado en las transmisiones, que es el de mercado, ya que no existe fraude en relación a este impuesto.

²²³ CASTANYER, Jorge, La Valoración Fiscal de Bienes Inmuebles en el Derecho Comparado, *Revista Hacienda Municipal*, No. 63, Junio de 1998, México, Editorial Indetec, pp. 21-28.

²²⁴ ANGULO CASCAN, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000. pp. 70 y 71.

DINAMARCA

El sistema catastral y de fiscalidad inmobiliaria figuran entre los más avanzados de Europa. Suponen un porcentaje no despreciable de los ingresos locales y mantienen un alto grado de equidad horizontal. Para ello, se considera indispensable la valoración del suelo según mercado.

El valor en venta según precios de mercado se utilizan también en Noruega, Canadá, Japón y Austria, aunque siempre se emplea como base una fracción del valor de mercado, para evitar disparidades debidas a movimientos especulativos o desfases por falta de revisión.

*Los sistemas que parten del valor en venta, tienden a dar mayor importancia al valor de mercado, en tanto que los basados en el valor en renta, son más propicios a prescindir de los valores reales. En todo caso, puede afirmarse que en su origen todos los sistemas de valoración fiscal han tenido a partir de la determinación de los valores de mercado. Analizando la legislación correspondiente en diversos países, se pone de manifiesto una intención inicial de mantener por lo menos cierta relación con el valor de mercado. De modo que países como Francia y Alemania, obligaron en su día a realizar valoraciones generales, basadas en el valor mercantil de los bienes inmuebles, planteando la realización de revisiones periódicas de dichas valoraciones con el fin de mantener la relación con dichos valores.*²²⁵

²²⁵ CASTANYER, Jorge, Op. Cit., pp. 21-28.

CAPITULO 6.- EL INSTRUMENTO NOTARIAL COMO MEDIO PARA DELIMITACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES INMOBILIARIAS

Introducción Capitular. 6. 1.- Valor Catastral, Impuesto Predial, Base Renta en el Valor Catastral, Renta. 6. 2.- Valor de Operación o Precio. 6. 3.- Valor de Avalúo o Comercial o de Mercado. 6. 4.- Diferencia entre los Distintos Valores Fiscales que Sirven de Base. 6. 5.- El Instrumento Notarial como medio para la Fijación de la Base en la Transmisión de Inmuebles, A) Sujeto Pasivo de la Relación Tributaria, B) Objeto, C) Base Imponible. 6. 6.- PROPUESTA.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

El instrumento notarial como medio para la delimitación de los elementos de las contribuciones inmobiliarias, muestra de manera práctica la fijación de los elementos de las contribuciones que se causan por la transmisión de bienes inmuebles, tales como el Impuesto Sobre la Renta tratándose de enajenación o adquisición de inmuebles, o bien, Impuesto al Valor Agregado en materia de enajenación de construcciones no destinadas a casa habitación o tal vez impuestos locales como el Impuesto Predial, en el caso de lo que se señala como obligación al notario en el artículo 49 del Código Financiero del Distrito Federal, también los derechos por suministro de agua derivado del mismo texto del citado artículo, además de el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, como se observa éstos son algunos de los impuestos a los que se encuentran obligados los contribuyentes en materia de transmisión de inmuebles los cuales se recaudan por el notario, de este modo, el instrumento notarial fija de manera expresa quienes son los sujetos, que serían los otorgantes de la escritura, así como el objeto que sería el inmueble materia de operación y finalmente la base, cuya relevancia se ha desglosado a lo largo del presente trabajo.

Asimismo, la incertidumbre de los contribuyentes, se debe a que esta base puede ser el valor comercial, valor catastral o el precio o valor de operación, razón por la cual es muy confuso que el contribuyente conozca cual es el verdadero valor de su inmueble y por ende,

refleje su capacidad contributiva para el pago de todas y cada una de sus obligaciones fiscales contraídas por la transmisión de su bien.

Desde otro punto de vista la realidad sería que no importaría que un bien inmueble esté sobrevaluado o subvaluado para efectos fiscales, pero en realidad sucede que los principios constitucionales de igualdad y proporcionalidad están siendo vulnerados, con ello se ve reflejada la incertidumbre que tienen los contribuyentes al momento de conocer que tipos de base tiene su inmueble para los diferentes valores que se señalan en los impuestos a que son sujetos.

CAPITULO 6.- EL INSTRUMENTO NOTARIAL COMO MEDIO PARA DELIMITACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES INMOBILIARIAS

6. 1.- VALOR CATASTRAL

IMPUESTO PREDIAL

El impuesto predial es una carga fiscal de competencia exclusiva de los gobiernos locales y municipales, cuyo objeto reside en la masa inmobiliaria que se conforma del suelo y de las construcciones, es por lo que se grava a los sujetos que detentan la propiedad **inmobiliaria o la posesión, de uno o varios bienes inmuebles a "título de dueño" y a partir de** esa titularidad es como se determina la calidad del sujeto pasivo de dicha obligación fiscal.

El propósito de la determinación del valor de un bien inmueble, será siempre a la conformación de la masa inmobiliaria que corresponde al valor del mercado o valor **comercial, lo que permite establecer, de manera proporcional y equitativa, la "base" del** valor vigente y de sus futuros incrementos, respecto a las tasas y/o tarifas que los gobiernos locales deben establecer a través de sus legislaturas locales.

En el caso del Código Financiero del Distrito Federal, ha merecido especial estudio la forma de determinar la base y el monto del pago del impuesto predial, ya que consigna presupuestos aleatorios y sujetos a condiciones suspensivas o resolutivas, que materialmente provocan una variación sustancial entre lo que podría denominarse la base del impuesto, según el valor de la masa inmobiliaria (suelo y construcción) y, en su caso, aditamentos especiales adheridos e inseparables al inmueble.

Entre los elementos que deben considerarse para determinar el valor catastral de un inmueble se cuenta el valor del suelo y el de la construcción, cuya aprobación y emisión están a cargo de la Asamblea Legislativa. Para obtener el valor de la construcción, el Código

mencionado establece una clasificación en función del uso que se dé al inmueble, el número de niveles y la clase a la que pertenece la edificación, es decir, el grupo al que pertenece una construcción de acuerdo con las características propias de sus espacios, servicios, estructuras y acabados, la cual tiene asignado un valor unitario de construcción. Para determinar la clase de construcción, debe considerarse si su uso es o no habitacional y, de acuerdo con sus características, se ubica en el estrato correspondiente, hasta 2004 se reconocían cinco clases de construcción: la precaria, la económica, la media, la buena y la muy buena, a las que en 2005 se agregaron dos: la de lujo y la especial. Así las definiciones de uso no habitacional abarcaban desde una oficina hasta un estadio.

Por su parte el artículo 149 del CFDF establece que la base del impuesto predial será el valor catastral determinado por los contribuyentes mediante la determinación del valor de mercado del inmueble que se realice mediante avalúo directo; aplicando los valores unitarios previstos en el artículo 151 o con base en las prestaciones derivadas del otorgamiento del uso o goce temporal de los inmuebles.²²⁶

El valor catastral de los bienes urbanos está integrado por la suma del valor del suelo y de la construcción y debe reflejar las circunstancias urbanísticas del suelo y los factores que influyan en el valor de la construcción, tales como el carácter histórico-artístico, el uso o destino, la calidad o la antigüedad.

El valor catastral de los bienes rústicos también está integrado por el valor de la construcción y el valor del suelo. El valor de la construcción rústica se calcula, en la medida de lo posible, como el de construcción urbana. El valor del suelo rústico debe obtenerse capitalizando las rentas reales o potenciales del terreno al interés que reglamentariamente se establezca. Las rentas pueden calcularse en función de los rendimientos existentes en la zona, las mejoras introducidas, el ciclo de producción, el estado y vida de las plantaciones y los medios de producción normales que conduzcan al mayor aprovechamiento.

Excepcionalmente cuando la naturaleza de la explotación o las características del municipio dificulten el conocimiento de rentas reales o potenciales y no sea posible aplicar el método de capitalización, podrá calcularse directamente el valor de los terrenos, incluidas sus mejoras permanentes y plantaciones, atendiendo al conjunto de factores técnico-

²²⁶ TESORERÍA DEL DISTRITO FEDERAL, Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial, Impuesto Predial, Nuevo Procedimiento para Determinar el Valor Catastral de los Inmuebles en el Distrito Federal, *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, número 406, Editores e Impresores FOC S. A. de C. V., 2ª de julio de 2006,

agrarios y económicos y a otras circunstancias que les afecten.

Conforme a estos criterios generales se elaboran las ponencias de valores de las que, finalmente, podrán deducirse los valores catastrales. A nuestro juicio, no creemos que el concepto legal de valor catastral sea un auténtico criterio de valoración. El valor catastral es más bien el resultado de la aplicación de varios criterios y métodos sobre los bienes inmuebles. Así, los valores que figuren en los registros de carácter fiscal son el reflejo del criterio o criterios que hayan servido para su confección (valor de mercado, valor de rendimiento, etc.).

Por otra parte, se podría criticar al valor catastral su incapacidad para reflejar la realidad inmobiliaria y para mantenerla actualizada. No todos los inmuebles tienen asignado un valor catastral porque el inventario es difícil de completar con toda la inmensa cantidad de datos que necesita cada bien y que se generan constantemente. La propiedad inmobiliaria es un constante hervidero. Por otro lado los sistemas administrativos de valoración en masa a través de los catastros inmobiliarios carecen de flexibilidad suficiente como para poder discriminar las distintas situaciones de mercado que pueden darse dentro de una misma zona de valoración por reducida que ésta sea.

Además las circunstancias del mercado cambian a un ritmo infinitamente superior al de la capacidad de adaptación del sistema catastral. Ello es debido a la lentitud legislativa en materia de fijación de valores marco y de reglas para su determinación y a la necesidad de utilizar procedimientos de valoración masiva para determinarlo. Las variaciones de orden físico en los bienes inmuebles urbanos y las variaciones del planeamiento urbanístico tienen reflejo en el Catastro, y por lo tanto en el valor catastral, en un momento posterior a aquél en que se producen.²²⁷

BASE RENTA EN EL VALOR CATASTRAL

La determinación **del impuesto predial con "base rentas", fue impugnada en su momento por los contribuyentes que otorgaban en uso o goce sus inmuebles, por considerar que el cálculo que servía de base para pagar el impuesto predial, violaba los principios de equidad y proporcionalidad, tanto en la mecánica para determinar el impuesto como en la aplicación del factor de 10.00 sobre rentas percibidas. Sobre esta controversia,**

²²⁷ ANGULO CASCAN, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000. pp. 23-101.

el pleno de la Suprema Corte de la Nación, en la sesión celebrada el 29 de marzo de 2004, resolvió la contradicción de tesis que existía ya que las opiniones de los tribunales estaban divididas, concluyendo que era inconstitucional la aplicación del factor de 10.00.

Mediante el artículo sexto transitorio del decreto de reformas fiscales para 2008 del Código Financiero del Distrito Federal, se establece que los contribuyentes que al 1 de enero de 2008 tengan créditos fiscales por concepto de impuesto predial establecido en el artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal (Base Rentas) que se hubieren generado antes del 1 de enero de 2008, podrán optar por pagar en términos de lo dispuesto en la fracción I del citado artículo, vigente para el ejercicio fiscal en que se causó el impuesto.²²⁸

RENTA

Se acepta por avalúo de capitalización, la estimación del valor a partir de la renta o capacidad de rendimiento de la propiedad. Se obtiene al dividir la renta neta que produce, entre el tipo de interés de capitalización aplicable al inmueble de que se trata.

Teóricamente estos dos valores deben ser idénticos, puesto que un bien únicamente tiene un valor; pero para inmuebles sólo lo serían en el caso de que la construcción fuera la ideal para el terreno en que se levanta, y esto en contadas ocasiones se acepta.

La renta bruta es una cantidad periódica que recibe el propietario de un inmueble por el alquiler de su propiedad. Comprende tanto el pago de los intereses que le produce, el capital invertido, como las amortizaciones de dicho capital. La utilidad que se percibe por concepto de intereses, se obtiene aplicando el tipo de interés conveniente, sobre los saldos insolutos, ya que las amortizaciones se hacen periódicamente y repartidas proporcionalmente entre el tiempo en que el inmueble tenga vida útil.

La vida útil del inmueble depende de los factores que a continuación se mencionan:

- 1.- Duración de los materiales empleados.
- 2.- Obsolescencia.
- 3.- Cambios funcionales en el proyecto.
- 4.- Cambios de condiciones sociales.
- 5.- Modificaciones a la zonificación.

²²⁸ SHAN HERNÁNDEZ, Juan Carlos y Valencia Olayo, José Francisco, Aspectos Relevantes de la Reformas Fiscales al Código Financiero del D. F., *Prontuario de Actualización Fiscal*, número 441, México, pp. 58 y 59.

6.- Relación inadecuada entre el valor del terreno y el de las construcciones.

7.- Daños causados por nuevas construcciones que restan aire, luz o pueden afectar la estabilidad del inmueble valuado.

Así pues, al final de la vida útil de un inmueble lo único que tendrá valor es el terreno, ya que las construcciones se habrán depreciado totalmente.²²⁹

6. 2.- VALOR DE OPERACIÓN O PRECIO

Uno de los conceptos que las normas fiscales adoptan para determinar el valor de los bienes y derechos es el precio. En determinados casos, la remisión legal al mismo como base de un impuesto resulta más o menos coherente con la capacidad económica que se pretende gravar.

Tal vez el motivo por el que el legislador no haya adoptado el precio como concepto de valor en supuestos en los que el acercamiento a la capacidad económica del contribuyente lo requería, sean los inconvenientes que el mismo también plantea. La principal desventaja del precio es su difícil constatación. Al ser el precio un concepto concretado en cada transacción particular a voluntad de las partes, éstas también pueden simularlo fácilmente. Además, habría que analizar cuestiones tales como cuándo puede entenderse que el precio consta de forma indubitada, con que medios de prueba deberían los interesados acreditarlo o si se puede considerar cierta y fehaciente la cantidad que consta como precio en las escrituras públicas. Algunos autores han sugerido la sustitución del precio por otro concepto de valor alegando que las dificultades de constatación podrían originar en la práctica la determinación por parte de los contribuyentes de un elemento esencial del tributo sometido a reserva de ley como es la base imponible. En cualquier caso creemos que la mejor solución es que la Administración haga un esfuerzo por averiguar el verdadero precio del bien objeto de transmisión y que, en principio, tendría que coincidir con el precio que el mercado está dispuesto a pagar por ese bien.²³⁰

²²⁹ CARREGHA GARZA, Raúl, *El Avalúo por Capitalización de Rentas en Inmuebles Urbanos*, Segunda Convención Panamericana de Valuaciones, Ed. Octavio A. Hernández-Ex Libris. México, 1952, pp. 27-31.

²³⁰ ANGULO CASCAN, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000. pp. 23-54.

6. 3.- VALOR DE AVALÚO O COMERCIAL O DE MERCADO

Es un concepto ágil que se adapta en todo momento a la situación real del bien, sigue de cerca las fluctuaciones que ofrece la economía de un país, acusando rápidamente cualquier ascenso o descenso de la demanda. Por ejemplo, en el caso de los bienes inmuebles el valor de mercado acusa cualquier variación que se produce en sus elementos intrínsecos, tanto si están relacionados con el suelo y sus características urbanísticas, como si están relacionados con sus elementos constructivos. Es decir, el valor de mercado está permanentemente actualizado, actualización que es posible gracias a su condición de agilidad.²³¹

6. 4.- DIFERENCIA ENTRE LOS DISTINTOS VALORES FISCALES QUE SIRVEN DE BASE

En principio, pareciera que no debería importar que el valor de la propiedad raíz esté subvaluado, sobrevaluado o valuado correctamente para propósitos tributarios.

Cualquier desviación respecto a los precios de mercado y cualquier patrón diferencial que observen los avalúos se reflejarán en los valores de los activos en el mercado. Bajo este supuesto las desviaciones de los avalúos respecto a los valores de mercado no tendrían trascendencia desde el punto de vista fiscal, ni en cuanto a sus efectos sobre la equidad.

Por ejemplo, se utiliza un conjunto de valores catastrales que se actualiza exclusivamente a través de ajustes inflacionarios, se mantendrán las subestimaciones o las sobreestimaciones relativas y serán descontadas por adquirentes y vendedores cada vez que se determinen los valores comerciales.

Si las valuaciones siguen un patrón aleatorio o si los propietarios desconocen cuándo y cómo, va a ser ajustado el valor catastral de sus activos, surgen numerosas dudas. En estas circunstancias el impuesto predial adquiere un grado de arbitrariedad y de incertidumbre que posiblemente no sería aceptable tratándose de cualquier otro impuesto.

La razón por la que tal patrón de comportamiento es aceptado dentro de ciertos límites en el caso del impuesto predial es que la mayor parte de los propietarios cree que se está beneficiando al comparar su valor catastral con el comercial. Al no publicarse los

²³¹ AGULLO AGÜERO, citado por Angulo Cascan, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000. pp. 23-54.

valores catastrales individuales, los dueños no saben que sus predios tienen una valoración muy superior a la de otros similares, o mayor que el coeficiente medio correspondiente al valor de avalúo con relación al valor comercial.²³²

6. 5.- EL INSTRUMENTO NOTARIAL COMO MEDIO PARA LA FIJACIÓN DE LA BASE EN LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES

A) SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

La definición de sujeto pasivo en materia de contribuciones la podemos encontrar en el artículo primero del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 1o.- 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 público 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.

Luego entonces, en un instrumento notarial el sujeto va a ser el otorgante de la escritura es decir, la o las personas que aparezcan en el proemio de la escritura tal y como se señala en el ejemplo que se adjunta al presente trabajo marcado con la letra **"A"**.

Y que se describe así:

²³² GIL DÍAZ, Francisco, El Uso del Mercado para Actualizar Valores Catastrales, *Revista Federalismo y Desarrollo*, año 9, octubre-noviembre-diciembre de 1996, publicación trimestral, editada por la Dirección Adjunta de Planeación, Promoción y Asistencia Técnica del Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, S. N. C.

----- ESCRITURA NOVENTA MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y CINCO. -----

----- LIBRO MIL SEISCIENTOS SESENTA Y NUEVE. -----

----- México, Distrito Federal, a cuatro de agosto de dos mil ocho. -----

LICENCIADO JOAQUIN TALAVERA SANCHEZ, Notario cincuenta del Distrito Federal, hago constar el CONTRATO DE COMPRAVENTA que otorgan el doctor ENRIQUE COLONNA GARCÍA, como "PARTE VENDEDORA" y el doctor JOSÉ LUIS IBARROLA CALLEJA, como "PARTE COMPRADORA", de conformidad con los siguientes antecedentes, declaraciones y cláusulas:...

B) OBJETO

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc.²³³

En este apartado del trabajo nos referimos al objeto de la contribución como es el bien inmueble materia del contrato, venta o enajenación que se escritura como se señala en el apartado a los antecedentes de propiedad del inmueble materia de escrituración marcado con la letra "B", el cual describe las características del inmueble, las medidas, colindancias y superficie, así como, los títulos de propiedad que se encuentran inscritos en el Registro Público de la Propiedad, es decir, la descripción general del inmueble, como se muestra:

----- ANTECEDENTES -----

----- I.- TÍTULO DE PROPIEDAD.- Por escritura setenta y cuatro mil seiscientos setenta y ocho, de fecha veintitrés de marzo de mil novecientos noventa y nueve, ante mí, inscrita en el Registro Público de la Propiedad de esta ciudad, en los folios reales un millón veinticuatro mil novecientos noventa y seis auxiliares trescientos noventa y siete y cuatrocientos, el doctor Enrique Colonna García adquirió por compraventa que hizo al

²³³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, editorial Oxford, 1998, p. 112.

"Hospital Ángeles del Pedregal", Sociedad Anónima de Capital Variable, el consultorio mil cuarenta y dos "A" y el veinticuatro punto cuarenta y ocho por ciento de los derechos de copropiedad del consultorio de copropiedad mil cuarenta y dos del edificio en condominio número tres mil seiscientos noventa y siete del Anillo Periférico Sur, en la colonia Héroes de Padierna, Delegación Magdalena Contreras de esta ciudad, en precio de cuatrocientos ochenta y nueve mil quinientos cuarenta y siete pesos treinta y seis centavos, de los que correspondieron trescientos noventa y un mil seiscientos treinta y siete pesos ochenta y ocho centavos, al consultorio mil cuarenta y dos "A" y noventa y siete mil novecientos nueve pesos cuarenta y ocho centavos, al veinticuatro punto cuarenta y ocho por ciento de los derechos de copropiedad del consultorio de copropiedad mil cuarenta y dos, con la superficie, medidas, colindancias, indiviso y descripción que copio como sigue: -----

- "... A)... -----

CONSUL. 1042-A

AREA 1

<i>SUPERFICIE</i>	<i>M2</i>				
<i>E</i>					
<i>PRIVADA</i>	<i>23.39</i>				
<i>LIMITA</i>					
<i>AL</i>		<i>MTS</i>			
<i>NORTE</i>	<i>EN</i>	<i>4.00</i>	<i>MT</i>	<i>CON</i>	<i>CONSULTORIO</i>
			<i>S</i>		<i>O 1042-B</i>
<i>PONIENTE</i>	<i>EN</i>	<i>3.51</i>	<i>MT</i>	<i>CON</i>	<i>FACHADA</i>
			<i>S</i>		<i>PONIENTE DEL</i>
					<i>EDIFICIO</i>
<i>SUR</i>	<i>EN</i>	<i>4.00</i>	<i>MT</i>	<i>CON</i>	<i>SALA DE</i>
			<i>S</i>		<i>ESPERA DEL</i>
					<i>MODULO 1042</i>
<i>ORIENTE</i>	<i>EN</i>	<i>3.51</i>	<i>MT</i>	<i>CON</i>	<i>PASILLO</i>
			<i>S</i>		<i>PRIVADO DE</i>

MODULO 1042

AREA
2

NORTE	EN			LINEA	QUEBRADA DE
				A	1.20, 0.70 Y 2.08
					CON SALA DE
					EXPLORACION 1042-
					B Y SANITARIO
					COMUN
PONIENTE	EN	2.41	MT	CON	PASILLO
			S		PRIVADO DE
					MODULO 1042
SUR	EN	3.28	MT	CON	ZONA
			S		ADMINISTRATIVA
					DEL MODULO 1042
ORIENTE	EN	3.11	MT	CON	ZONA
			S		ADMINISTRATIVA
					DEL MODULO 1040

.....” -----
 ----- INDIVISO.- Tiene una representación del cero punto mil doscientos treinta por ciento, sobre los elementos y partes comunes del edificio del que forma parte. -----

----- **B)...** -----

COPRO-PIEDAD	1042			
SUPERFICIE PRIVADA	M2 39.95			

LIMITA AL	MTS	
NORTE EN	LINEA QUEBRADA DE 4.00, 5.97, 1.05, 1.37, 1.20 1.40, 1.20, 2.41 Y 3.28	CON CONSULTORIO 1042-A, CONSULTORIO 1042-B, CONSULTORIO 1042-C, SALA DE EXPLORACION 1042-C, SALA DE EXPLORACIÓN 1042-B Y SALA DE EXPLORACION 1042-A

PONIENTE EN 3.54 CON FACHADA PONIENTE DEL EDIFICIO

SUR EN 8.32 CON PASILLO DE CIRCULACION GENERAL

ORIENTE EN 4.33 CON SALA DE ESPERA DEL MODULO 1040

...”-----

----- INDIVISO.- Tiene una representación del cero punto dos mil ciento uno por ciento, sobre los elementos y partes comunes del edificio del que forma parte...”-----

----- Para efectos del artículo sesenta y dos bis, inciso d) de la Ley del Notariado para el Distrito Federal, anexaré al testimonio que expida, la certificación que contiene en lo conducente, la relación de antecedentes que obran en dicho instrumento.-----

----- II.- GRAVAMENES Y SITUACIÓN FISCAL. - La **"PARTE VENDEDORA"** declara bajo protesta de decir verdad, que los inmuebles: -----

----- a).- No reportan gravámenes o limitaciones de dominio como aparece de los certificados que agrego al apéndice de esta escritura con la letra **"A"** y anexaré al testimonio que expida. -----

----- b).- Que según los certificados mencionados en el inciso anterior a la fecha no existe declaratoria alguna sobre provisiones, reservas, usos y destinos a que se refiere la Ley General de Asentamientos Humanos y la Ley de Desarrollo Urbano del Distrito Federal.

----- A los citados certificados se agregó copia fotostática de las constancias de los folios reales un millón veinticuatro mil novecientos noventa y seis auxiliares trescientos noventa y siete y cuatrocientos, en la que menciona los siguiente: -----

----- "... no reporta ninguno.- el sistema de control de gestión reporta operación de compraventa con número de entrada 129522 de fecha 09-06-99 con fecha de trámite agotado 30-06-99 sin que la misma conste en el folio...”. -----

----- Por lo que con fundamento en el Reglamento del Registro Público de la Propiedad del Distrito Federal, las partes solicitan se realice la corrección correspondiente, agrego al presente instrumento copia certificada de la escritura relacionada en el antecedente primero de esta escritura, en la que obra el sello de inscripción de la misma en dicho Registro Público. -----

----- c).- Están al corriente en el pago del impuesto predial, de derechos por servicio de agua y no tiene adeudos fiscales como se acredita con los documentos en relación que adjunto y para efectos del artículo cuarenta y nueve del Código Financiero del Distrito

Federal, agrego al apéndice de esta escritura con la letra "B" y otro ejemplar anexaré al testimonio que expida. -----

Asimismo, en éste apartado se describe la situación fiscal y gravámenes que en su caso reporte el inmueble, es decir, si éste reporta alguna hipoteca, embargo, etcétera, los cuales se obtienen de los datos que proporcione el Registro Público de la Propiedad en el certificado de existencia o inexistencia de gravámenes, también se hace mención de que el inmueble se encuentra al corriente en el pago de los impuestos locales, tales como, el impuesto predial y suministro de agua, para lo cual se solicita al contribuyente o el cliente que transmite la propiedad del inmueble exhiba las boletas de tales impuestos desde hace cinco años anteriores a la fecha de otorgamiento de la escritura, cebe mencionar que sin tal requisito el título de propiedad no será inscrito en el Registro Público de la Propiedad del Distrito Federal.

Finalmente para de una manera directa ubicar el objeto de las contribuciones a que es sujeto el inmueble materia de escrituración se debe consultar las cláusulas de la escritura, como se muestran en el ejemplo marcado con la letra "C", que se describe así:

----- C L Á U S U L A S -----
----- --- PRIMERA.- El doctor ENRIQUE COLONNA GARCÍA VENDE al doctor JOSE LUIS IBARROLA CALLEJA, quien para sí COMPRA y adquiere en plena propiedad y posesión, el consultorio mil cuarenta y dos "A" y el veinticuatro punto cuarenta y ocho por ciento de los derechos de copropiedad del consultorio de copropiedad mil cuarenta y dos del edificio en condominio número tres mil seiscientos noventa y siete del Anillo Periférico Sur, en la colonia Héroes de Padierna, Delegación Magdalena Contreras de esta ciudad, así como los derechos de copropiedad que a dichos inmuebles les corresponden en los elementos comunes, que tienen la superficie, medidas, colindancias e indiviso descritos en el antecedente primero de esta escritura. -----

C) BASE IMPONIBLE

Base gravable es el elemento de cuantificación que consiste en una magnitud que

sirve para poder determinar la contribución a cargo del sujeto pasivo.²³⁴

Puede decirse que la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley, para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto.²³⁵

Una vez que se ha podido constatar que el hecho o la situación jurídica o de hecho, como la llama el legislador mexicano, se ha dado en la realidad y por ende se ha llegado a la conclusión de que la obligación tributaria ha surgido, es menester investigar en la ley qué valor del elemento objetivo del hecho generador hay que tomar en consideración para que al aplicarse la tasa, tarifa o alícuota dé como resultado el monto de la deuda o tributo a pagar.²³⁶

La base gravable es la magnitud neta sobre la que se aplica directamente la tasa o tarifa, en unos casos se constituye por la utilidad gravable, que es el resultado de los ingresos obtenidos una vez restada los gastos y deducciones.²³⁷

Base gravable se define como la magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje, establecido también en ley da como resultado el monto del tributo a pagar.²³⁸

En derecho tributario, la base imponible es la magnitud que resulta de la medición del hecho imponible.

La base imponible es en definitiva la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto.²³⁹

Base del impuesto. Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un

²³⁴ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios Tributarios. Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal, Expuesto en Forma Didáctica*, Ed., IMGRAF, México, 2002, p. 74.

²³⁵ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *Derecho Tributario Mexicano*, Ed., Trillas, México, 1997, p. 64.

²³⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Ed., Thomson, 2004, p. 303.

²³⁷ REBOLLEDO HERRERA, Oscar, *Principios de Derecho Fiscal en el Estado de Tabasco*, Universidad Nacional Autónoma de México-Universidad Autónoma de Tabasco-Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2003, p. 52.

²³⁸ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, op cit. p. 53.

²³⁹ BASE IMPONIBLE, Wikipedia, La Enciclopedia Libre, 21 de noviembre de 2008, en http://es.wikipedia.org/wiki/Base_imponible

sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etcétera.²⁴⁰

Unidad fiscal o unidad del impuesto. Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etcétera, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto.²⁴¹

La base del impuesto es la cantidad a la que se aplica la tasa o tarifa prevista en la ley. O sea es la cantidad que se grava.²⁴²

El surgimiento de la base imponible se condiciona evidentemente a la realización del hecho imponible, por ser elemento de su medición. Se convierte a su vez, en la medida de la capacidad contributiva, exteriorizada en el elemento objetivo de dicho presupuesto. Y a su vez, al combinarse con el tipo de gravamen, materializa la cuantía de la prestación a cubrir.²⁴³

En definitiva, la base se convierte en la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa.²⁴⁴

Base gravable.- Es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.²⁴⁵

Base gravable.- Representa el monto sobre el que se aplicará la tasa una vez descontados algunos elementos por los que no se paga la contribución o que por ley deban restarse, porque fueron necesarios para obtener el ingreso.²⁴⁶

Después de tener la definición de la base de las contribuciones encontramos que en

²⁴⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, México, Ed., Porrúa, 1963, p. 100.

²⁴¹ Ibidem, p. 100.

²⁴² Idem.

²⁴³ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, (coord.), op cit., p. 245

²⁴⁴ FERREIRO LAPATZA, J., *Elementos Constitutivos de la Obligación Tributaria*, en *Tratado de Derecho Tributario*, tomo segundo, dirigido por AMATUCI, Andrea, Temis, Colombia, 2001, p. 53.

²⁴⁵ ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, México, Ed., Porrúa, 2005, p. 66.

²⁴⁶ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Elementos Básicos de Derecho Fiscal*, México, Universidad de Guadalajara, Jalisco, 2001, p. 111.

materia de inmuebles como se ha mostrado a lo largo del desarrollo del presente trabajo puede variar y por lo cual en el instrumento notarial se señala la base sobre la cual se toma en consideración a efectos fiscales como son el valor de avalúo, valor catastral y el precio en que se acuerda la transmisión, tal y como se desprende de los siguientes valores que sirven de base para los mismos y que se encuentra marcado con la letra "D" en el ejemplo respectivo y que a la letra reza:

----- III.- AVALÚO.-*Para efectos fiscales "Grupo Arket", Sociedad Civil, valuó los inmuebles antes relacionados, los cuales agrego al apéndice de esta escritura con la letra "C" y tienen un valor total de SEISCIENTOS TREINTA Y TRES MIL PESOS, MONEDA NACIONAL, como sigue:* -----

----- A).- *El consultorio MIL CUARENTA Y DOS "A" en CUATROCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL PESOS.* -----

----- B).- *El CIEN por ciento de derechos de copropiedad del consultorio de COPROPIEDAD, tienen un valor de SETECIENTOS SESENTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y NUEVE PESOS, de los que son materia de la presente operación únicamente el VEINTICUATRO PUNTO CUARENTA Y OCHO, los cuales tienen un valor de CIENTO OCHENTA Y SIETE MIL PESOS.* -----

----- IV.- VALOR CATASTRAL.- *La Tesorería del Distrito Federal, asignó al consultorio mil cuarenta y dos "A" objeto de esta operación, la cuenta predial "375-030-20-388-5" (trescientos setenta y cinco guión cero treinta guión veinte guión trescientos ochenta y ocho guión cinco), con valor catastral de TRESCIENTOS VEINTICINCO MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES PESOS SESENTA Y DOS CENTAVOS.*

CLÁUSULAS...

-----SEGUNDA.- *El precio total de la compraventa es de SEISCIENTOS TREINTA Y TRES MIL PESOS, de los que corresponden CUATROCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL PESOS, al consultorio MIL CUARENTA Y DOS "A" y CIENTO OCHENTA Y SIETE MIL PESOS, al VEINTICUATRO PUNTO CUARENTA Y OCHO POR CIENTO de los derechos de copropiedad del CONSULTORIO DE COPROPIEDAD MIL CUARENTA Y DOS que "LA PARTE COMPRADORA", declara que entregó a la "PARTE VENDEDORA" y está declara que los recibió conforme en efectivo Moneda Nacional, antes de este acto.*-----

Finalmente en el la escritura se hace mención a un apartado denominado Régimen Tributario en el cual se describe los impuestos que deben pagar los contribuyentes o los otorgantes de la escritura el cual es marcado con la letra **"E"** en el ejemplo respectivo y que a la letra dice:

REGIMEN TRIBUTARIO

A.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- **La "PARTE VENDEDORA" tiene que hacer un pago provisional por enajenación, en los términos y por las cantidades que se señalan en las declaraciones que se agregarán al apéndice de esta escritura por nota complementaria.**

B.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- *Para efectos del artículo diez del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las partes declaran bajo protesta de decir verdad lo siguiente:*

1. Que en relación con el consultorio mil cuarenta y dos "A", el valor del suelo que se enajena es de DOSCIENTOS VEINTITRÉS MIL PESOS y el valor de las construcciones que se enajenan es de DOSCIENTOS VEINTITRÉS MIL PESOS y que el Impuesto al Valor Agregado por motivo de las construcciones que se enajenan es de TREINTA Y TRES MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA PESOS, que la "PARTE COMPRADORA" declara que entrego a la "PARTE VENDEDORA" y esta declara que los recibió antes de la fecha de firma de esta escritura y entrega al suscrito Notario para su respectivo entero.

2. Que en relación al veinticuatro punto cuarenta y ocho por ciento de los derechos de copropiedad del consultorio de copropiedad mil cuarenta y dos, el valor del suelo que se enajena es de NOVENTA Y TRES MIL QUINIENTOS PESOS y el valor de las construcciones que se enajenan es de NOVENTA Y TRES MIL QUINIENTOS PESOS y que el Impuesto al Valor Agregado por motivo de las construcciones que se enajenan es de CATORCE MIL VEINTICINCO PESOS, que la "PARTE COMPRADORA" declara que entrego a la "PARTE VENDEDORA" y esta declara que los recibió antes de la fecha de firma de esta escritura y entrega al suscrito Notario para su respectivo entero.

C.- IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES.- **La "PARTE COMPRADORA" tiene que hacer un pago de Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, en los términos que se señalan en las declaraciones que se agregarán al apéndice por nota complementaria y le advertí que los inmuebles que en este acto adquiere, servirán de garantía a las autoridades**

fiscales en caso de que resulten diferencias en la liquidación de dicho impuesto.

D.- FACULTADES DE REVISION POR PARTE DE LAS AUTORIDADES.- *Que informé a los comparecientes que la presente operación será revisada por las autoridades fiscales locales y federales.*

6. 6.- PROPUESTA

La existencia de diferentes valores que se establecen en la diversidad de contribuciones que rodean a los bienes inmuebles, afectan la certeza del contribuyente, al no saber qué valor y cómo se obtiene el mismo para el pago de esas contribuciones, sobre todo tratándose de transmisión de inmuebles, ya que en este orden de ideas el valor que debiera dar esa certeza al contribuyente, debería ser el valor catastral, ya que se supone que es el valor establecido por la Autoridad Fiscal, ello presumiría que ese valor debe cumplir con todos los requisitos de ley al momento de establecerse las contribuciones, es decir, que no se permita la incertidumbre de los impuestos en cuanto a los elementos de éstos, y sobre todo los que van a gravar los bienes inmuebles, pero lamentablemente no es así, razón por la cual la autoridad debe fijar la base de estos impuestos por lo menos en otro valor, como es el valor comercial, sin embargo el valor catastral se conforma del suelo y de las construcciones, es por lo que se grava a los sujetos que detentan la propiedad inmobiliaria o la posesión, de uno o varios bienes inmuebles a título de dueño, y a partir de esa titularidad es como se determina la calidad de sujeto pasivo de dicha obligación fiscal, mientras que el valor comercial se fija por un tercero reconocido y autorizado por la autoridad fiscal y también toma en consideración el suelo y las construcciones de los inmuebles sujetos a valoración.

En el caso del Código Financiero del Distrito Federal, ha merecido especial estudio la forma de determinar la base y el monto del pago del impuesto predial, ya que consigna presupuestos aleatorios y sujetos a condiciones suspensivas o resolutivas, que materialmente provocan una variación sustancial entre lo que podría denominarse la base del impuesto, según el valor de la masa inmobiliaria (suelo y construcción) y, en su caso, aditamentos especiales adheridos e inseparables al inmueble.

Entre los elementos que deben considerarse para determinar el valor catastral de un inmueble se cuenta el valor del suelo y el de la construcción cuya aprobación y emisión

están a cargo de la Asamblea Legislativa. Para obtener el valor de la construcción, el Código mencionado establece una clasificación en función del uso que se dé al inmueble, el número de niveles y la clase a la que pertenece la edificación, es decir, el grupo al que pertenece una construcción de acuerdo con las características propias de sus espacios, servicios, estructuras y acabados, la cual tiene asignado un valor unitario de construcción.

Para determinar la clase de construcción, debe considerarse si su uso es o no habitacional.

Pero la realidad del valor catastral es que aunque tome en cuenta muchos elementos que constituyen al inmueble, en su mayoría el valor obtenido, en comparación con el valor comercial se encuentra en un cincuenta por ciento debajo del comercial, lo cual demuestra una falta de actualización del valor catastral respecto del valor comercial de los bienes inmuebles y debido a ello, los contribuyentes no tienen idea de cómo la autoridad fiscal obtuvo ese valor, ya que simplemente haciendo una comparación entre vecinos de una localidad se refleja una discrepancia razonable del valor de los inmuebles y que en muchos casos los dueños no manifiestan, porque creen que saldrían más afectados, por ejemplo, si un contribuyente compara con otro vecino su propuesta de declaración de valor catastral y pago del impuesto predial o boleta predial podrá observarse diferencias, pero ninguno manifiesta su inconformidad de la valoración que se da a su predio o eso mal pensadamente estimamos, debido que uno de los contribuyentes pensaría que si manifiesta su inconformidad a la autoridad porque su predio esta valuado más bajo que el de su vecino aumentará su impuesto predial y lo cual es obvio, pero el otro pensaría que su predio está valuado con un valor más alto que el de su vecino, por lo que, paga mas de impuesto, lo cual también es obvio, ahora bien que ocurre en el caso de que dicha comparación se realizará con el objeto de realizar una transmisión del inmueble entonces se inconformarían ambas partes, pero esto no sucede por que al comparar el valor catastral con el valor comercial del inmueble se presume una ganancia bastante considerable y que finalmente se cree que se esta evadiendo a la autoridad fiscal en el pago del impuesto predial, pero lamentablemente no es así, ya que también en otros casos como los inmuebles ubicados en la colonia Parques del Pedregal, Delegación Tlalpan, que tienen un uso de oficinas y el valor catastral es mucho mayor que el valor comercial, al grado de que la diferencia podría ser base del impuesto sobre la renta por adquisición de inmuebles, y ello implica todavía mayor incertidumbre al contribuyente debido a que el valor comercial es el que debe reflejar el

precio que realmente se debería de pagar por él, al momento de realizarse una transacción o bien la transmisión de propiedad.

Ahora bien que sucede cuando se toma como base de las contribuciones el precio de la enajenación, su principal desventaja es su difícil constatación. Al ser el precio un concepto concretado en cada transacción particular a voluntad de las partes, éstas también pueden simularlo fácilmente y esto es lo que sucede con mucha frecuencia debido a que las partes involucradas en una enajenación de bienes inmuebles se encuentran rodeadas de situaciones subjetivas con las cuales se fija el precio, piénsese, en el caso de que un dueño de un predio por condiciones de trabajo tiene que radicar en otra entidad la cual se encuentra a cientos de kilómetros de donde se ubica su inmueble, por ello decide venderlo, pero tiene en contra, además, el tiempo porque sólo tiene una semana para estar ya radicando en su nuevo domicilio, entonces a él ya no le importa tanto si su inmueble está valuado correctamente o no, o en aquel caso en que el dueño de un predio le hizo mejoras a su inmueble como el contar con esculturas de mármol o bien de cantera o cualquier otro material al momento de venderlo él está seguro de que por esas mejoras el precio de su inmueble aumentará, pero no lo es en muchos de los casos, debido a que, para el comprador esas mejoras son subjetivas ya que él piensa de inmediato quitarlas, pero como ocupa gran espacio alrededor de la alberca de la casa ahora él podrá poner una mesa de billar, así como otras mesas para ajedrez, razón por la cual, al momento de que se valúa el inmueble el perito valuador descarta esas mejoras subjetivas hechas por el dueño en el caso de que éste decida enajenarlo, por lo tanto el precio es un valor subjetivo, entonces el valor comercial subsana esta subjetividad en el precio, ya que éste toma en cuenta las características objetivas del inmueble al igual que el valor catastral, sin embargo el valor comercial o de avalúo acusa cualquier variación que se produce en sus elementos intrínsecos, tanto si están relacionados con el suelo y sus características urbanísticas, como si están relacionados con sus elementos constructivos. Es decir, el valor de mercado está permanentemente actualizado, actualización que es posible gracias a su condición de agilidad.

Finalmente, parece ser más certero y por ende más confiable el valor de avalúo o comercial debido a su agilidad para poder estar actualizado con las condiciones de mercado

para un inmueble, pero no sólo por su agilidad sino como trataremos de explicar el contenido objetivo de un avalúo para conocer el valor comercial de un bien inmueble para que éste sirva de base para las contribuciones causadas por la enajenación de inmuebles tanto federales como locales.

Pues bien, antes de dar las opiniones del avalúo me permito recordar una de las características principales que cualquier persona que desee adquirir un inmueble debe tomar en cuenta, aunque sea de manera indirecta al no estar necesariamente analizando, la utilidad del inmueble y que ésta depende de los siguientes factores:

- 1.- Duración de los materiales empleados.
- 2.- Obsolescencia.
- 3.- Cambios funcionales en el proyecto.
- 4.- Cambios de condiciones sociales.
- 5.- Modificaciones a la zonificación.
- 6.- Relación inadecuada entre el valor del terreno y el de las construcciones.
- 7.- Daños causados por nuevas construcciones que restan aire, luz o pueden afectar la estabilidad del inmueble valuado.

Así pues, al final de la vida útil de un inmueble lo único que tendrá valor es el terreno, ya que las construcciones se habrán depreciado totalmente.²⁴⁷

Por lo tanto, veamos si el avalúo cumple con la mayoría de los factores de los cual depende la vida útil de un inmueble, el avalúo que tomaremos de ejemplo se adjunta al presente trabajo marcado como anexo **"B"**.

Primeramente en el avalúo se inicia con los ANTECEDENTES del inmueble, que a grandes rasgos describe quien es el perito valuador, así como su registro y cédula profesional, el solicitante del avalúo, fecha del avalúo, ya que veremos que ésta es muy importante para efectos fiscales y además de ser una obligación del Notario observar si está vigente un avalúo al momento de formalizar la transmisión, ubicación del inmueble, su régimen de propiedad, propietario del inmueble, objeto del avalúo y propósito del avalúo, el número de cuenta de predial y de suministro de agua.

Segundo, en éste encontramos las CARACTERÍSTICAS URBANAS que señalan:

²⁴⁷ CARREGHA GARZA, Raúl, "El Avalúo por Capitalización de Rentas en Inmuebles Urbanos", *Segunda Convención Panamericana de Valuaciones*, Ed. Octavio A. Hernández-Ex Libris. México, 1952, pp. 27-31.

clasificación de la zona: que puede ser habitacional, comercial, oficinas o mixta, el tipo de construcción dominante en la calle o en la zona que pueden ser de excelente, buena o mediana calidad, índice de saturación de la zona, es decir, una aproximación de cuantos predios se encuentran ocupados y con ello debemos recordar que es uno de los factores que determina el valor del inmueble como lo es ya su utilidad, deseo y en éste caso su escasez, como se mencionó en el capítulo 3 del presente trabajo y que a continuación puntualizamos:

Utilidad es la habilidad de un producto de satisfacer una carencia, necesidad o deseo humano. Todas las propiedades deben tener una utilidad para sus inquilinos, dueños/inversionistas o dueños/ocupantes. Las propiedades residenciales satisfacen la necesidad de albergue. Las propiedades comerciales pueden tener ciertas características en su diseño que realce su atractivo. Los atractivos de estas propiedades se conocen como amenidades. El valor de las amenidades está relacionado con cuan deseables y útiles son al dueño/ocupante o al inquilino. El valor de una propiedad para un inquilino puede convertirse en ingreso en forma de renta para su propietario. Los beneficios derivados de propiedades productoras de ingresos generalmente pueden medirse en términos de flujo de efectivo.

Que tanto influye la utilidad de la propiedad sobre el valor, depende de las características de la misma propiedad. Factores tales como tamaño, diseño, ubicación y otros elementos que sean de utilidad, pueden ejercer una influencia significativa sobre el valor de una propiedad.

Los beneficios de la tenencia de una propiedad real se derivan del conjunto de derechos que el dueño posee. Restricciones sobre los derechos del dueño podrían inhibir el flujo de beneficios y, por ende, disminuir el valor de la propiedad. En forma similar, una propiedad sólo podrá alcanzar su valor más alto si puede legalmente realizar su función más útil. Reglamentaciones ambientales, de urbanización, de escrituras y otras limitaciones sobre los derechos de tenencia podrían mejorar o restar utilidad y, por ende, valor a una propiedad.

Escasez se define como la relación entre la oferta actual o anticipada de determinado bien, en relación con la demanda que exista para el mismo. En términos generales, si la demanda es constante, la escasez del bien lo hace más valioso. Por ejemplo, la tierra

todavía es abundante. Sin embargo, tierra útil y deseable es relativamente escasa y, por lo mismo, tiene mayor valor. Ningún objeto, incluyendo la propiedad real, puede tener valor a menos que la escasez se combine con la utilidad. El aire, que tiene un gran nivel de utilidad, carece de un valor económico definible porque es abundante.

El deseo se define como la esperanza de un comprador; de que un bien satisfaga sus necesidades (por ejemplo: albergue, vestidura, alimentación, compañía), o necesidades humanas más allá de los requerimientos elementales para el sostenimiento de la vida. Al igual que con los factores utilidad y escasez, el deseo sólo se materializa con poder adquisitivo o poder de compra.

Ahora bien, también, se menciona dentro de este segundo apartado, el índice de contaminación ambiental esto refleja un factor de la utilidad como lo es los cambios de condiciones sociales, uso del suelo y con ello vemos reflejado otro más de los factores de la utilidad del inmueble como lo es la zonificación del inmueble, las vías de acceso e importancia de las mismas, asimismo los servicios públicos y equipamiento urbano como puede ser abastecimiento de agua potable, drenaje y alcantarillado, red de electrificación, alumbrado público, red telefónica, guarniciones y banquetas, así como vialidades y pavimentos, dentro del equipamiento urbano podemos encontrar si hay centros de salud, escuelas, zonas culturales, recreativas, comerciales, nomenclaturas, señalizaciones, tiendas de autoservicio, etc., con ello se materializa uno de los principios que determina el valor de un inmueble como lo es el principio de factores externos que enuncia:

El principio de exterioridades, señala que factores externos a una propiedad pueden ejercer un efecto positivo o negativo sobre su valor. Cuando un producto o servicio afecta a un gran número de personas, generalmente se trata de algo suministrado por el gobierno.

Puentes y carreteras, servicios de policía y de bomberos y una diversidad de otros servicios esenciales son factores externos positivos, proporcionados muy eficientemente mediante adquisición o compra en común del gobierno. Los factores externos negativos surgen cuando, a consecuencia de las acciones de otros, se imponen molestias a los propietarios.

Los bienes raíces se ven afectados por factores externos quizás en un grado mucho

mayor que cualquier otro bien, servicio o producto. Siendo físicamente inmóvil, la propiedad real se encuentra sujeta a muchos tipos de influencias externas. Estas influencias podrían consistir en el uso o atributos físicos de propiedades cercanas o de las condiciones económicas que afectan el mercado en que compite la propiedad. A niveles de comunidad y de vecindario, los valores de las propiedades se ven afectados por leyes locales, por la política y administración de gobiernos locales, por impuestos prediales, crecimiento económico y actitudes sociales. Es posible encontrar tendencias distintas sobre el valor de propiedades en comunidades de la misma región y entre vecindarios de la misma comunidad. ²⁴⁸

En un tercer apartado observamos que se describe el TERRENO en el cual encontramos: las medidas y colindancias del terreno, su superficie, servidumbres o cualquier otra restricción, así como el croquis de localización del inmueble.

En un cuarto apartado encontramos la DESCRIPCIÓN GENERAL del inmueble como es: uso actual, tipos de construcción, calidad y clasificación, vida útil remanente, vida probable, número de niveles, estado de conservación, calidad del proyecto y éste es un factor más de la vida útil del inmueble como es los cambios funcionales del proyecto, es decir, si el proyecto arquitectónico es funcional a su uso, etcétera.

En el quinto apartado se describe los ELEMENTOS DE LA CONSTRUCCIÓN como es: obra negra o gruesa que son los cimientos, estructura, muros, entresijos, techos, azoteas, bardas, los revestimientos y acabados interiores como lo son: aplanados interiores o exteriores, plafones, pisos, zoclos, pintura, lambrines, recubrimientos especiales, escaleras, la carpintería, las instalaciones hidráulicas y sanitarias, instalaciones eléctricas, vidriería, cerrajería, fachadas, instalaciones especiales, elementos accesorios y obras complementarias.

En el apartado sexto se encuentran las CONSIDERACIONES PREVIAS AL AVALÚO, como son el método físico o enfoque de costos, método por capitalización de rentas o enfoque de ingresos, método de mercado, valor comercial, edad del inmueble, vida útil remanente, condiciones generales, supuestos y limitantes del avalúo, como se puede apreciar se toma en cuenta algunos de los principios que determinan el valor de un inmueble que se enunciaron de manera didáctica en el capítulo tres del presente trabajo y

²⁴⁸ LANDIS, Michael, Op. Cit. pp. 33-40.

en el capítulo cinco del mismo, encontramos que en muchos países estos métodos o principios sirven de base para las contribuciones de los inmuebles.

Apartado séptimo se describe el AVALÚO FÍSICO que es: el del terreno, el de las construcciones y los elementos accesorios para obtener el valor físico total del inmueble, este punto es importante ya que para efectos del impuesto al valor agregado se toma en cuenta el valor de las construcciones para tener la base del impuesto.

Apartado ocho se muestra el AVALÚO POR CAPITALIZACIÓN DE RENTAS, que como se vio en el capítulo tres y cinco del presente trabajo sirven de método para obtener la base de las contribuciones como lo fue en el caso del impuesto predial en el Distrito Federal hasta el año pasado en el artículo 149 de Código Financiero del Distrito Federal.

Apartado nueve se muestra el RESUMEN DE VALORES como son: el valor físico o directo, valor de capitalización de rentas y el valor de mercado.

En el apartado diez se dan las CONSIDERACIONES PREVIAS A LA CONCLUSIÓN.

En el apartado once se da la CONCLUSIÓN que es el valor comercial del bien inmueble sujeto a valoración.

Apartado doce se muestra sí es el caso los VALORES REFERIDOS, en este apartado se puede dar éste tipo de valores, por ejemplo, en el caso de adjudicaciones por remate judicial que por lo general suele pasar que la audiencia de remate en la cual se adjudicó el inmueble fue hace mucho en comparación de cuando se lleva a cabo la formalización ante notario, razón por la cual se debe solicitar el valor referido del bien a la fecha de adjudicación del mismo, para los efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo expuesto hasta este momento considero que la propuesta de que se obtenga el valor que sirva como base para las contribuciones de los bienes inmuebles debe ser el avalúo practicado por persona calificada y autorizada para ello obteniendo con su análisis, estudio y comparación del bien inmueble el verdadero valor del inmueble y con ello dar toda certeza al contribuyente de que ese valor es el mejor para su inmueble y por lo tanto sirva como base para la transmisión que se pretenda realizar, así como para el cálculo de los impuestos a que se encuentre sujeto su propiedad.

Aunado a ello, tal parece que en la ley se estima que debe ser el avalúo el medio que sirva como base para la fijación de éste elemento de las contribuciones tal y como se

aprecia del texto de los siguientes artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Financiero del Distrito Federal:

En el caso del I. S. R. encontramos en el supuesto de enajenación de inmuebles los siguientes artículos que se refieren al avalúo como medio para fijar la base de éste impuesto:

Artículo 152. Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos. Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido dichos bienes a título gratuito, se aplicará la misma regla. Tratándose de la donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el valor de avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición aquélla en que se pagó el impuesto mencionado.

*Artículo 153. Los contribuyentes podrán solicitar la práctica de un avalúo por corredor público titulado o institución de crédito, autorizados por las autoridades fiscales. Dichas autoridades estarán facultadas para practicar, ordenar o tomar en cuenta, el avalúo del bien objeto de enajenación y cuando el valor del avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente en los términos del Capítulo V del Título IV de esta Ley; en cuyo caso, se **incrementará su costo con el total de la diferencia citada.**"*

Por otro lado, tratándose de la misma Ley del I. S. R., pero ahora en el caso de adquisición de inmuebles encontramos que el artículo 157 señala al avalúo como base del impuesto:

"Artículo 157..

En operaciones consignadas en escritura pública en las que el valor del bien de que se trate se determine mediante avalúo, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o

*minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán mediante la citada declaración en las oficinas autorizadas. Asimismo, dichos fedatarios, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones **realizadas en el ejercicio inmediato anterior.**”*

En materia de impuestos locales encontramos en el Código Financiero del Distrito Federal los siguientes artículos que hacen referencia al avalúo como medio para fijar la base de los impuestos.

ARTÍCULO 44.- Para efectos fiscales los avalúos vinculados con las contribuciones establecidas en este Código, sólo podrán ser practicados además de la autoridad fiscal, por:

I. Peritos valuadores debidamente registrados ante la autoridad fiscal, que cumplan con los mismos requisitos que se exigen a quienes se consideran en las demás fracciones de este artículo;

II. Instituciones de Crédito;

III. Sociedades civiles o mercantiles cuyo objeto específico sea la realización de avalúos;

IV. Dirección General de Patrimonio Inmobiliario, y

V. Corredores públicos...

ARTÍCULO 46.- Los avalúos a que se refiere este Código y las determinaciones de valor efectuadas por los propios contribuyentes que señala el artículo 141, tendrán vigencia durante seis meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen, salvo que durante ese período los inmuebles objeto de los mismos, sufran modificaciones que impliquen variaciones en sus características físicas.

ARTÍCULO 138.- El valor del inmueble que se considerará para efectos del artículo 135 de este Código, será el que resulte más alto entre:

I. El valor de adquisición;

II. El valor catastral determinado con la aplicación de los valores unitarios a que se refiere el artículo 151 de este Código, o

III. El valor comercial que resulte del avalúo practicado por la autoridad fiscal o por personas registradas o autorizadas por la misma.

Tratándose de adquisiciones de inmuebles en proceso de construcción, los valores catastral y de avalúo, se determinarán de acuerdo a las características estructurales y arquitectónicas del proyecto respectivo.

Como se aprecia en el último párrafo de este artículo se hace mención a la vida útil del inmueble.

ARTICULO 139.-...

Cuando se trate de adquisición por causa de muerte, el valor del inmueble que se considerará será el que resulte más alto entre el valor catastral y el valor que resulte del avalúo vigente al momento de otorgarse la escritura de adjudicación de los bienes de la sucesión, dicho avalúo deberá estar referido a la fecha de adjudicación, venta o cesión de los bienes de la sucesión.

Cuando se trate de adquisición por aportación a toda clase de asociaciones o sociedades, fusión o escisión de sociedades, dación en pago y liquidación, reducción de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles, el valor del inmueble será el que resulte más alto entre el valor catastral, el valor de operación y el valor de avalúo referidos al momento de otorgarse la escritura de formalización de la transmisión de la propiedad de los inmuebles con motivo de dichos actos.

Tratándose de adquisición por prescripción positiva e información de dominio judicial o administrativa, el valor del inmueble que se considerará será el que resulte más alto entre el valor catastral y el valor de avalúo referido a la fecha en que cause ejecutoria la sentencia de prescripción y de la resolución judicial o administrativa de información de dominio, respectivamente.

En los casos no previstos en este Capítulo, tratándose de adquisiciones formalizadas en documentos privados, el avalúo deberá referirse a la fecha en que se adquiriera el dominio del bien conforme a las leyes, o en su defecto, a la fecha de otorgamiento de la escritura pública correspondiente.

ARTÍCULO 144.- Cuando por avalúo practicado, ordenado o tomado en consideración por las autoridades fiscales, o bien, por las determinaciones de valor efectuadas por los propios contribuyentes a que se refieren los artículos 138, 139 y 140 de este Código, resulten diferencias de impuesto, los fedatarios no serán responsables solidarios por las mismas.

ARTÍCULO 145.- Los fedatarios estarán obligados a verificar que los avalúos o las determinaciones de valor efectuadas por los propios contribuyentes, que sirvan de base para el cálculo del impuesto a que se refiere este Capítulo, se encuentran vigentes y en el caso de los primeros, que se hayan practicado y signado por las personas a que se refiere el artículo 44 de este Código, y cuya autorización o registro no se encuentre cancelada o suspendida.

Por lo tanto es de presumirse que tanto la autoridad como el exponente del presente trabajo creemos que el valor comercial obtenido por avalúo practicado por persona autorizada es el mejor para tomar como base de las contribuciones en materia de transmisión de bienes inmuebles, por lo que este valor debiera ser el único reconocido en la Ley.

CONCLUSIONES

1.- El deber de contribuir como hoy en día se puede concebir a las obligaciones tributarias a que están sujetos los contribuyentes de nuestro país, deben ser o mostrar certidumbre al elegir los medios o bases sobre los que recae la tributación respectiva y que pueden ser la renta, el consumo, el patrimonio, etcétera, de los sujetos pasivos de la relación tributaria, sobre todo con gran relevancia si recaen en el patrimonio del contribuyente y cuanto más en los inmuebles, ya que el tributo se tiene que limitar a la propiedad y no la propiedad a las contribuciones respectivas.

2.- Razón por la cual, la seguridad jurídica del contribuyente descansa en que la legalidad muestra, por qué causas y en qué casos, quiénes y porque se adecuan o vinculan a un determinado hecho imponible, para después, precisar sobre que valor y con que cantidad o porcentaje se tendrá que contribuir, atendiendo, en lo más cercano posible a la capacidad contributiva del contribuyente.

3.- La determinación del crédito fiscal la definimos como sigue: es la actuación que declara la ocurrencia del hecho generador de la obligación; valoriza cuantitativamente el elemento objetivo del hecho generador para transformarlo en base imponible o de cálculo, aplica a la base imponible la alícuota o tipo impositivo que corresponda, para calcular la parte que ha de detrarse a título de tributo de la base imponible o de cada una de las unidades en que ésta se considera dividida; obtiene el cálculo del monto final del tributo debido, e identifica al sujeto pasivo de la obligación.

4.- Entendemos a la base del tributo como: una vez que se ha podido constatar que el hecho o la situación jurídica o de hecho, como la llama el legislador mexicano, se ha dado en la realidad y por ende se ha llegado a la conclusión de que la obligación tributaria ha surgido, es entonces menester investigar en la ley qué valor del elemento objetivo del hecho generador hay que tomar en consideración para que al aplicarse la tasa, tarifa o alícuota dé como resultado el monto de la deuda o tributo a pagar.

5.- La aportación potencial del servicio notarial como auxiliar de la autoridad administrativa fiscal en la recaudación de las contribuciones, es indudablemente considerable y representa una porción destacada de las fuentes de ingreso tanto propias de la capital, como las participaciones y transferencias federales que recibe la entidad.

6.- En materia de Registro Federal de Contribuyentes, el notario tiene la obligación de solicitar a los otorgantes de actas o escrituras su inscripción, liquidación, cancelación de personas morales, así como, el registro de los socios o accionistas de las personas morales.

7.- Por lo tanto, el Notario en base a lo que se establece en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación tiene una responsabilidad solidaria por su obligación de recaudación de impuestos, que se traduce en la obligación de pago, ya que de no ser así los sujetos encargados de esta obligación, pues no cumplirían, cabe señalar que sólo serán responsables por el monto de las multas y recargos de las contribuciones causadas.

8.- La actividad fiscal del Notario tiene doble carácter; liquidador y enterador de impuestos, por lo que su actuación es muy delicada e implica un constante y profundo estudio del derecho fiscal y por lo tanto de sus cambios legislativos. El notario como liquidador tiene la obligación de cuantificar dentro del plazo a que se refiere cada ley y como enterador de impuestos, que realizará el pago una vez que ha sido expensado por sus clientes, para ello la Ley del Notariado establece dos autorizaciones de los instrumentos uno es la preventiva y otra la definitiva, en razón de esta última la misma Ley señala que ningún instrumento se autorizará definitivamente sino se encuentran cubiertos todos los requisitos fiscales y administrativos.

9.- Las valoraciones son fundamentales para la fijación de la base imponible, a tal grado que prácticamente puede determinarla, por lo que no puede permitirse valoraciones subjetivas, especulativas, presuncionales, o bien reglamentarias en materia de bienes inmuebles y siempre deben estar en concordancia con la capacidad contributiva, entendida ésta última en sus elementos objetivos y subjetivos.

10.- El valor tomado como base de las contribuciones, tiene su razón de ser, en el hecho de que cualquier método o sistema de valuación o valoración que se adopte, se debe sujetar necesariamente a los principios constitucionales de certeza jurídica de cada legislación fiscal, para de esa manera poder reflejar en lo más certero posible la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, bajo la pena de crear problemáticas en la gestión administrativa de las contribuciones, incluso a propiciar una resolución devolutoria o bien lo más común la evasión fiscal derivada de la imprecisión de la fijación de la base del impuesto.

11.- La renta como método para la fijación del valor de la base de los inmuebles tiene íntimamente conexión con la vida útil del inmueble, razón por la cual entonces este método esta sujeto a la condición de esa utilidad del bien, como resultado se tiene que al final de la vida útil del inmueble lo único que tendrá valor es el terreno, ya que las construcciones se habrán depreciado totalmente.

12.- El precio como medio para la fijación de la base de las contribuciones en transmisión de inmuebles presenta que su principal desventaja es su difícil constatación y que es subjetivo debido a que es fijado por las partes antes de cada transacción.

13.- El valor de mercado como base de las contribuciones en materia de transmisión de inmuebles presenta la gran ventaja de que esta permanentemente actualizado, actualización que es posible gracias a su condición de agilidad, pero su desventaja es su falta de exactitud, ya que depende de la vida útil del inmueble.

14.- El valor catastral puede ser comprado con el valor de utilidad o uso de los inmuebles, ya que en la actualidad el valor catastral sufre una fuerte depreciación frente al valor de

mercado de los inmuebles, provocando con ello una incertidumbre para los contribuyentes al pensar que se esta teniendo una ganancia bastante considerable en la transacción realizada.

15.- Los países como México, España, Uruguay y Argentina toman en sus legislaciones métodos como el del valor catastral, el de renta y el precio de las operaciones como base de las contribuciones inmobiliarias, con la salvedad de que en Uruguay, el valor catastral sí se encuentra en una estrecha relación con el valor de mercado del inmueble y en Argentina es la propia administración quien da ese valor, pero que toma para formularlo el valor del suelo y de las construcciones.

16.- En Alemania se emplean como medios los valores de comparación, actualización de rentas y coste o reemplazamiento, pero el principal para la fijación de la base de las contribuciones inmobiliarias es el de comparación, aunque se puede emplear dos métodos, pero para obtener el resultado se debe elegir uno sólo, y cuando se utilizan dos métodos, el segundo debe reafirmar el resultado del primero, aunque se admite una pequeña diferencia entre éstos.

17.- En Francia se toma como base de las contribuciones inmobiliarias el de actualización de rentas, así como el hecho de que si el inmueble es urbano, (aquellos que no pueden ser comparados con otros), el de comparación y el valor contable, ahora bien tratándose de bienes inmuebles rurales, se toma el valor de renta o el de comparación o bien el de valoración directa.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, (coord.) et alt., *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005.
- ANGULO CASCAN, Alberto, *Valoración Fiscal de Acciones, Bienes y Derechos*, España, Monografías Jurídicas, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., Madrid, 2000.
- BERLIRI, L. V., *El impuesto Justo*, Ed., IEF, Madrid, 1986.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal 1*, México, IURE Editores, 2003.
- CARREGHA GARZA, Raúl, *El Avalúo por Capitalización de Rentas en Inmuebles Urbanos*, Segunda Convención Panamericana de Valuaciones, Ed. Octavio A. Hernández-Ex Libris, México, 1952.
- CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, México, 1981.
- CUEVA GONZÁLEZ-CORTERA, Antonio de la, *La Comprobación de Valores: algunas consideraciones a la luz de la jurisprudencia*, (s. p. i.)
- CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios Tributarios Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuesto en Forma Didáctica*, México, Ed., IMGRAF, 2002.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3ª ed., México, Ed., Limusa-Noriega Editores, 1990.
- _____, *Principios de Derecho Tributario*, 2ª ed., México, Ed., PAC, 1986.
- _____, *Principios de Derecho Tributario*, México, Ed., Limusa S. A, de C. V., 1998.
- DELGADO CRESPO, Rómulo, *Valor de la Tierra en Tres Calles Típicas de la Ciudad de México*, Segunda Convención Panamericana de Valuaciones, Ed. Octavio A. Hernández-Ex Libris. México, 1952.
- DÍAZ CASTREJÓN, Benjamín, *Estudio Práctico del I. S. R. Bienes Inmuebles para Personas Físicas*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2004.
- DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, México, Editorial PAC S. A. de C. V., San Luis Potosí, S. L. P., 2000.
- ESQUERRA GUTIÉRREZ, Sergio Omar, *20 Temas de Controversia en materia fiscal*, México, Ed., Taxxx, 2004.
- FERREIRO LAPATZA, J., *Elementos Constitutivos de la Obligación Tributaria*, en Tratado de Derecho Tributario, Tomo segundo, dirigido por AMATUCI, Andrea, Temis, Colombia, 2001.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, México, Ed., Porrúa, 1963.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 31ª ed, Editorial Porrúa, México, 1992.

- GARCÍA DE ENTERRÍA E., Y FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*, 10ª ed., 2000, Ed. Civitas, Madrid, reimpresión 2001.
- GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, *Derechos de los Contribuyentes*, México, INP-UNAM, 2000.
- GARZA, Sergio F. de la, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2000.
- GONZÁLEZ GALVÁN, Jorge Alberto, *La construcción del derecho. Métodos y técnicas de investigación*, Ed., UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie j, número 18, 1ª reimpresión, México, 2007.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. I, 11 ed., Editorial Tecnos, Madrid, 1989.
- _____, *Derecho Tributario I*, Editorial Universitaria Salamanca, 1997.
- _____, *Comentarios a los artículos 50 y 51 de la LGT, Comentarios a las leyes tributarias financieras*, t. II, Madrid, Ed., Edersa, 1985.
- _____, *Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1978, en seis estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial EDESA, Madrid, 1980.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, *La Administración Tributaria en el Derecho Positivo Mexicano*, tesis de doctorado, México, UNAM, 1997.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Ed., Thomson, 2004.
- LANDIS, Michael, *El Avalúo de Bienes Raíces*, 12ª ed. Estados Unidos, Editorial. Appraisal Institute, Appraisal of real estate. Spanish, 2002.
- LÓPEZ RUIZ, Miguel, *La investigación jurídica*, 1ª ed., Tinta Negra Editores, México, 2005.
- LUNA GUERRA, Antonio, *Responsabilidades Fiscales de los Notarios 2007 y generalidades sobre su Régimen Fiscal*, 2ª ed., México, 2007.
- MARGAIN, Hugo, B., *Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa*, **México, 1958.**
- NAVARRINE, Susana Camila y Asorey, Rubén O., *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Argentina, Buenos Aires, Depalma, 1985.
- ORRANTIA ARELLANO, F., *Las Facultades del Congreso Federal en materia fiscal, Los impuestos, el presupuesto, la ley de ingresos, la cuenta pública, los empréstitos. Estudio Constitucional*, México, Ed., Porrúa, 1998.
- PÉREZ DE AYALA, Pelayo, *Temas de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, España, 1988.
- PÉREZ FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, Bernardo, *Derecho Notarial*, 7ª ed., México, Ed., Porrúa, 1995.
- PERULLES BASSAS, Juan José, *Manual de Derecho Fiscal (parte general)*, Barcelona, Ed., Bosch, 1961.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *Derecho Tributario Mexicano*, México, Ed., Trillas, 1997.
- RAMÍREZ FAVELA, Eduardo, *Valuación, Apreciación o Prognosis Inmobiliaria*, México, UNAM, 2002.
- REBOLLEDO HERRERA, Oscar, *Principios de Derecho Fiscal en el Estado de Tabasco*, México, Universidad Nacional Autónoma de México-Universidad Autónoma de Tabasco-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003.
- REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Elementos Básicos de Derecho Fiscal*, México, Universidad de Guadalajara, J., 2001.
- RÍOS HELLIG, Jorge, *La Práctica del Derecho Notarial*, 7ª ed., Ed., McGraw-Hill Interamericana, México, 2007.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª edición, México, Ed., Oxford, 2004.

- RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, *Teoría de las Contribuciones*, México, Ed., Porrúa, 1994.
- ROSS, Jaime, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1974.
- SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.
- SÁNCHEZ Andrea, et alt., *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM-Procuraduría General de la República, 1994.
- SÁNCHEZ PINO, Antonio José et. alt., *La Estimación Indirecta en el Ámbito de la Gestión Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2000.
- SILVA-HERZOG F, Jesús, *La Dimensión económica del notariado, aproximaciones a la contribución de la profesión notarial a la economía mexicana*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Económicas, 2008.
- TABOADA, Palao, *Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva, en el Marco de la Técnica Jurídica*, t. II, Madrid, Tecnos, 1976.
- URBINA NANDAYAPA, Arturo, *El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales*, s. e., México, SICCO, 1998.
- URESTI ROBLEDO, Horacio, *Los Impuestos en México. Régimen Jurídico*. Editores Taxxx, México, 2002.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Presunciones y Ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en México*, 1ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 397, 2007.
- VENTOLO JR., William y Williams R. Martha, *Técnicas del Avalúo Inmobiliaria. Guía Completa para Vendedores, Corredores, Administradores, Inversionistas y Valuadores de Propiedades*, 2ª reimpresión, Editorial Pax México, Impreso en Colombia, 1997.
- VILLEGAS, Hector B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Argentina, Buenos Aires, t. I, Depalma, 1987.
- VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, 11ª ed., México, Editorial Porrúa, 1994.
- ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *Sistema tributario en México*, México, Ed., Porrúa, 2005.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

- Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, disco compacto, 2004.
- Diccionario Jurídico Mexicano, Ed., UNAM-Porrúa, México, 1991.

REVISTAS

- ADINOLFI Giulio**, "Autodeterminación Informativa, Consideraciones Acerca de un Principio General y un Derecho Fundamental", *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Número 17, Instituto de Investigaciones Jurídicas- UNAM, México, julio-diciembre de 2007.
- CASTANYER, Jorge**, "La Valoración Fiscal de Bienes Inmuebles en el Derecho Comparado", *Revista Hacienda Municipal*, No, 63, Junio de 1998, México, Editorial Indetec.
- CATAÑO MURO SANDOVAL, Carlos**, "Derecho Notarial. El Gobierno Electrónico en la actividad notarial", *Revista Mexicana de Derecho*. México, Colegio de Notarios del Distrito Federal y Ed., Porrúa. Núm. 8, 2006.

- CASTILLO VILLANUEVA, Heriberto**, "Algunos Comentarios en Materia Fiscal Federal Relacionado con la Función Notarial", *Revista Mexicana de Derecho*, México, Colegio de Notarios del Distrito Federal, Ed., Porrúa, 2007.
- COCA ÁLVAREZ, Vicente Luis**, "Circulación e Inscripción de Documentos Provenientes del Extranjero", *Revista de Derecho Notarial, Asociación Nacional del Notariado, A. C.*, Número 121, Marzo 2007.
- CORTES DOMÍNGUEZ**, "El Principio de Capacidad Contributiva en el Marco de la Técnica Jurídica", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, num. 60.
- ESCAMILLA, Guillermo**, "La Función del Notario", *Revista Testimonios. El Notariado del Distrito Federal*, primavera 2007, México, Colegio de Notarios del Distrito Federal.
- GARCÍA SOTELO, Luis**, "Fortalecimiento del Impuesto Predial en México: Bases y Estrategias", *Revista Hacienda Municipal*, número 97, Ed., Indetec, Publicación Trimestral 2007.
- GIL DÍAZ, Francisco**, "El Uso del Mercado para Actualizar Valores Catastrales", *Revista Federalismo y Desarrollo*, año 9. Octubre-Noviembre-Diciembre de 1996, 56, Publicación trimestral, ed. Dirección Adjunta de Planeación, Promoción y Asistencia Técnica del Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos. S. N. C.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio**, "El Principio de Seguridad Jurídica y la Codificación Tributaria, en Principios Constitucionales Tributarios", *Universidad de Salamanca*, Madrid, España, 1993.
- SANDOVAL GALINDO, Edmundo**, "La Determinación Presuntiva en Materia Fiscal Federal", *Revista Indetec*, Guadalajara, Jalisco, México, núm. 121, junio de 2000.
- SEIDEL, Carla**, "La Valoración de los Bienes Inmuebles en Alemania. Métodos, transparencia, evolución del mercado inmobiliario y otros aspectos en estudio", *Revista Catastro*, Madrid, España, julio 2006.
- SHAN HERNÁNDEZ, Juan Carlos, et alt.**, "Aspectos Relevantes de la Reformas Fiscales al Código Financiero del D. F.", *Revista Prontuario de Actualización Fiscal*, México número 441.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**, tesis de rubro aguas nacionales. El artículo 27, fracción II, de la ley federal de derechos no viola el principio de legalidad tributaria al remitir a una ley local, para la determinación de la cuota por su uso o aprovechamiento, *Seminario Judicial de la Federación*, México, Séptima Época.
- TESORERÍA DEL DISTRITO FEDERAL**, Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial, "Impuesto Predial. Nuevo Procedimiento para Determinar el Valor Catastral de los Inmuebles en el Distrito Federal", *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, número 406, Editores e Impresores FOC S. A. de C. V., 2ª de julio de 2006.
- NICOLÁS LÓPEZ, Jaime**, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, México, Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí, Universitaria Potosina, S. L. P., num. 3, 1995.
- VÁZQUEZ ROBLES, Miguel Ángel**, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*.

BUSCADORES Y SITIOS ESPECÍFICOS

www.google.com

BASE IMPONIBLE, Wikipedia, La Enciclopedia Libre, 21 de noviembre de 2008 en http://es.wikipedia.org/wiki/Base_imponible.

BLOG DE ECHEVERRI o lo que se me ocurre sobre el mundo financiero, 6 de mayo de 2008, en <http://www.rankia.com/blog/echeverri/2008/04/el-valor-fiscal-de-los-inmuebles.html>
FISCAL-IMPUESTOS.COM, 6 de mayo de 2008, en <http://www.fiscal-impuestos.com/2-valoración-de-bienes-y-derechos.html>
MINISTERIO DE ECONOMÍA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES, agencia de recaudación de la provincia de buenos aires, 6 de mayo de 2008, en http://www.ec.gba.gov.ar/catastro/ciudadano/informacion_sobre_valuacion.htm
USO FISCAL DEL CATASTRO, valor catastral y justicia tributaria, 6 de mayo de 2008, en http://www.catastro.gub.uy/uso_fiscal.htm
NOTA INFORMATIVA, 6 de mayo de 2008, en [http://209.85.173.104/search?q=cache:thsVIEtOmYJ:www.indaabin.gob.mx/leyinfo/..](http://209.85.173.104/search?q=cache:thsVIEtOmYJ:www.indaabin.gob.mx/leyinfo/)

LEGISLACIÓN

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Ed., ISEF, 2008.
CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, Ed., ISEF, 2008.
IMPUESTO PREDIAL DEL DISTRITO FEDERAL, Ed., ISEF, 2008.
IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES DEL DISTRITO FEDERAL, Ed., ISEF, 2008.
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, Ed., ISEF, 2008.
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Ed., ISEF, 2008.
LEY DEL NOTARIADO PARA EL DISTRITO FEDERAL, Ed., ISEF, 2008.

ANEXO A

----- ESCRITURA NOVENTA MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y CINCO. -----
----- LIBRO MIL SEISCIENTOS SESENTA Y NUEVE. -----
----- México, Distrito Federal, a cuatro de agosto de dos mil ocho. -----

"A" PROEMIO:

----- **LICENCIADO JOAQUIN TALAVERA SANCHEZ, Notario cincuenta del Distrito Federal,** hago constar el **CONTRATO DE COMPRAVENTA** que otorgan el doctor **ENRIQUE COLONNA GARCÍA,** como **"PARTE VENDEDORA"** y el doctor **JOSÉ LUIS IBARROLA CALLEJA,** como **"PARTE COMPRADORA"**, de conformidad con los siguientes antecedentes, declaraciones y cláusulas: -----

"B" ANTECEDENTES DE PROPIEDAD:

----- **ANTECEDENTES** -----

----- **I.- TÍTULO DE PROPIEDAD** - Por escritura setenta y cuatro mil seiscientos setenta y ocho, de fecha veintitrés de marzo de mil novecientos noventa y nueve, ante mí, inscrita en el Registro Público de la Propiedad de esta ciudad, en los folios reales **un millón veinticuatro mil novecientos noventa y seis auxiliares trescientos noventa y siete y cuatrocientos,** el doctor Enrique Colonna García adquirió por compraventa que hizo al "Hospital Ángeles del Pedregal", Sociedad Anónima de Capital Variable, el consultorio mil cuarenta y dos "A" y el veinticuatro punto cuarenta y ocho por ciento de los derechos de copropiedad del consultorio de copropiedad mil cuarenta y dos del edificio en condominio número tres mil seiscientos noventa y siete del Anillo Periférico Sur, en la colonia Héroes de Padierna, Delegación Magdalena Contreras de esta ciudad, en precio de cuatrocientos ochenta y nueve mil quinientos cuarenta y siete pesos treinta y seis centavos, de los que correspondieron trescientos noventa y un mil seiscientos treinta y siete pesos ochenta y ocho centavos, al consultorio mil cuarenta y dos "A" y noventa y siete mil novecientos nueve pesos cuarenta y ocho centavos, al veinticuatro punto cuarenta y ocho por ciento de los derechos de copropiedad del consultorio de copropiedad mil cuarenta y dos, con la superficie, medidas, colindancias, indiviso y descripción que copio como sigue: -----

----- "... A)... -----

CONSUL. 1042-A		AREA 1		
<i>SUPERFICIE</i>	<i>M2</i>			
<i>PRIVADA</i>	<i>23.39</i>			

LIMITA

AL		MTS			
NORTE	EN	4.00	MTS	CON	CONSULTORIO 1042-B
PONIENTE	EN	3.51	MTS	CON	FACHADA PONIENTE DEL EDIFICIO
SUR	EN	4.00	MTS	CON	SALA DE ESPERA DEL MODULO 1042
ORIENTE	EN	3.51	MTS	CON	PASILLO PRIVADO DE MODULO 1042

AREA 2

NORTE	EN			LINEA	QUEBRADA DE 1.20,0.70 Y 2.08 CON SALA DE EXPLORACION 1042-B Y SANITARIO COMUN
PONIENTE	EN	2.41	MTS	CON	PASILLO PRIVADO DE MODULO 1042
SUR	EN	3.28	MTS	CON	ZONA ADMINISTRATIVA DEL MODULO 1042
ORIENTE	EN	3.11	MTS	CON	ZONA ADMINISTRATIVA DEL MODULO 1040

..... " :-----
 ----- INDIVISO.- Tiene una representación del cero punto mil doscientos treinta por ciento, sobre los elementos y partes comunes del edificio del que forma parte. -----
 ----- B)... -----

COPRO-PIEDAD 1042			
SUPERFICIE PRIVADA	M2	39.95	

LIMITA				
AL		MTS		
NORTE	EN			LINEA QUEBRADA DE 4.00, 5.97, 1.05, 1.37, 1.20 1.40, 1.20,2.47 Y 3.28 CON CONSULTORIO 1042-A, CONSULTORIO 1042-B, CONSULTORIO 1042-C, SALA DE EXPLORACION 1042-C, SALA DE EXPLORACIÓN 1042-B Y SALA DE EXPLORACION 1042-A
PONIENTE	EN	3.54	CON	FACHADA PONIENTE DEL EDIFICIO
SUR	EN	8.32	CON	PASILLO DE CIRCULACION GENERAL
ORIENTE	EN	4.33	CON	SALA DE ESPERA DEL MODULO 1040

... " :-----
 ----- INDIVISO.- Tiene una representación del cero punto dos mil ciento uno por ciento, sobre los elementos y partes comunes del edificio del que forma parte... " :-----
 ----- Para efectos del artículo sesenta y dos bis, inciso d) de la Ley del Notariado para el Distrito Federal, anexaré al testimonio que expida, la certificación que contiene en lo conducente, la relación de antecedentes que obran en dicho instrumento. -----

----- **II.- GRAVAMENES Y SITUACIÓN FISCAL.**- La "PARTE VENDEDORA" declara bajo protesta de decir verdad, que los inmuebles: -----

----- a).- No reportan gravámenes o limitaciones de dominio como aparece de los certificados que agrego al apéndice de esta escritura con la letra "**A**" y anexaré al testimonio que expida. -----

----- b).- Que según los certificados mencionados en el inciso anterior a la fecha no existe declaratoria alguna sobre provisiones, reservas, usos y destinos a que se refiere la Ley General de Asentamientos Humanos y la Ley de Desarrollo Urbano del Distrito Federal. -----

----- A los citados certificados se agregó copia fotostática de las constancias de los folios reales **un millón veinticuatro mil novecientos noventa y seis auxiliares trescientos noventa y siete y cuatrocientos**, en la que menciona los siguiente: -----

----- "*... NO REPORTA NINGUNO.- EL SISTEMA DE CONTROL DE GESTIÓN REPORTA OPERACIÓN DE COMPRAVENTA CON NÚMERO DE ENTRADA 129522 DE FECHA 09-06-99 CON FECHA DE **TRÁMITE AGOTADO 30-06-99 SIN QUE LA MISMA CONSTE EN EL FOLIO...***". -----

----- **Por lo que con fundamento en el Reglamento del Registro Público de la Propiedad del Distrito Federal, las partes solicitan se realice la corrección correspondiente, agrego al presente instrumento copia certificada de la escritura relacionada en el antecedente primero de esta escritura, en la que obra el sello de inscripción de la misma en dicho Registro Público.** -----

----- c).- Están al corriente en el pago del impuesto predial, de derechos por servicio de agua y no tiene adeudos fiscales como se acredita con los documentos en relación que adjunto y para efectos del artículo cuarenta y nueve del Código Financiero del Distrito Federal, agrego al apéndice de esta escritura con la letra "**B**" y otro ejemplar anexaré al testimonio que expida. -----

"D" VALOR DE AVALÚO O VALOR COMERCIAL:

----- **III.- AVALÚO.**- "Grupo Arket", Sociedad Civil, valuó los inmuebles antes relacionados, los cuales agrego al apéndice de esta escritura con la letra "**C**" y tienen un valor total de SEISCIENTOS TREINTA Y TRES MIL PESOS, MONEDA NACIONAL, como sigue: -----

----- A).- El consultorio MIL CUARENTA Y DOS "**A**" en CUATROCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL PESOS. -----

----- B).- El CIEN por ciento de derechos de copropiedad del consultorio de COPROPIEDAD, tienen un valor de SETECIENTOS SESENTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y NUEVE PESOS, de los que son materia de la presente operación únicamente el VEINTICUATRO PUNTO CUARENTA Y OCHO, los cuales tienen un valor de CIENTO OCHENTA Y SIETE MIL PESOS. -----

"D" VALOR CATASTRAL:

----- **IV.- VALOR CATASTRAL**.- La Tesorería del Distrito Federal, asignó al consultorio mil cuarenta y dos "A" objeto de esta operación, la cuenta predial "**375-030-20-388-5**" (trescientos setenta y cinco guión cero treinta guión veinte guión trescientos ochenta y ocho guión cinco), con valor catastral de trescientos veinticinco mil setecientos cuarenta y tres pesos sesenta y dos centavos. -----

----- **V.- ZONIFICACIÓN**.- El Gobierno del Distrito Federal, Secretaría de Desarrollo Urbano y Vivienda, Dirección General de Desarrollo Urbano, expidió el certificado de zonificación para Usos del Suelo Permitidos del inmueble materia de la presente operación, que agrego al apéndice de esta escritura con la letra "**D**". -----

----- **DECLARACIONES** -----

----- **I.- Declara "LA PARTE VENDEDORA"**: -----

----- **A.-** Que los inmuebles objeto de esta operación han sido construidos para ser destinados a consultorio y han tenido dicho destino por lo menos desde su adquisición y hasta la fecha. -----

----- **B.-** Que independientemente de la descripción de las superficies y linderos de los inmuebles efectuada en los antecedentes de este instrumento, los mismos tienen las características, antigüedad, estado de conservación y superficies de las construcciones especificadas en los avalúos que han quedado agregados al apéndice. -----

----- **C.-** Que adquirió los inmuebles materia de esta operación estando soltero, estado civil que conserva hasta la fecha y no los ha aportado a sociedad conyugal alguna. -----

----- **D.-** Que los inmuebles materia de esta operación no se encuentran dados en arrendamiento a persona alguna, motivo por el cual no es necesario dar el aviso a que se refiere el artículo veintidós de la Ley de Propiedad en Condominio de Inmuebles para el Distrito Federal. -----

----- **E.-** Que fue informada por el suscrito Notario que daré aviso al Servicio de Administración Tributaria del otorgamiento de la presente compraventa. -----

----- **II.- Declara "LA PARTE COMPRADORA"**: -----

----- Que está conforme con la fecha de presentación de los certificados de libertad de gravámenes relacionados en los antecedentes de este instrumento, así como en que la "PARTE VENDEDORA" exhiba las boletas que acreditan el pago del impuesto predial y derechos por servicio de agua que se relacionan en el documento que se agregó al apéndice de esta escritura con la letra "**B**", liberando al suscrito Notario de toda responsabilidad que pudiera suscitarse por esos conceptos. -----

----- Supuesto lo anterior, los comparecientes OTORGAN: -----

"C":

----- **CLÁUSULAS** -----

----- **PRIMERA.**- El doctor ENRIQUE COLONNA GARCÍA **VENDE** al doctor JOSE LUIS IBARROLA CALLEJA, quien para sí **COMPRA** y adquiere en plena propiedad y posesión, **el consultorio mil cuarenta y dos "A" y el veinticuatro punto cuarenta y ocho por ciento de los derechos de copropiedad del consultorio de copropiedad mil cuarenta y dos del edificio en condominio número tres mil seiscientos noventa y siete del Anillo Periférico Sur, en la colonia Héroes de Padierna, Delegación Magdalena Contreras de esta ciudad, así como los derechos de copropiedad que a dichos inmuebles les corresponden en los elementos comunes**, que tienen la superficie, medidas, colindancias e indiviso descritos en el antecedente primero de esta escritura. -----

"D" PRECIO:

----- **SEGUNDA.**- El precio total de la compraventa es de **SEISCIENTOS TREINTA Y TRES MIL PESOS**, de los que corresponden **CUATROCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL PESOS, al consultorio MIL CUARENTA Y DOS "A" y CIENTO OCHENTA Y SIETE MIL PESOS, al VEINTICUATRO PUNTO CUARENTA Y OCHO POR CIENTO de los derechos de copropiedad del CONSULTORIO DE COPROPIEDAD MIL CUARENTA Y DOS** que "LA PARTE COMPRADORA", declara que entregó a la "PARTE VENDEDORA" y está declara que los recibió conforme en efectivo Moneda Nacional, antes de este acto. -----

----- **TERCERA.**- La "PARTE VENDEDORA" transmiten en este acto la propiedad y la posesión de los inmuebles: -----

----- a).- Al corriente en pago de impuestos y derechos, por lo que todos los adeudos fiscales y de cualquier índole generados antes de la fecha de esta escritura son a su cargo. -----

----- b).- Libre de responsabilidad o gravamen. -----

----- c).- Obligándose al saneamiento para el caso de evicción. -----

----- d).- Haciendo constar que dichos inmuebles no están sujetos a contrato de arrendamiento alguno. -----

----- **CUARTA.**- La "PARTE COMPRADORA" declara bajo protesta de decir verdad, que recibió a su entera satisfacción los inmuebles objeto de este instrumento, una copia simple del acta

constitutiva del condominio y una copia del Reglamento de Administración del Condominio del que forma parte. -----

----- **QUINTA.**- La "PARTE VENDEDORA" declara que entregó a la "PARTE COMPRADORA" la constancia de no adeudo de pago de cuotas de mantenimiento y administración y de las reservas legales que establece el artículo sesenta y uno de la Ley de Propiedad en Condominio de Inmuebles para el Distrito Federal. -----

----- **SEXTA.**- Para efectos del artículo ciento cuarenta y seis del Código Financiero del Distrito Federal, las partes declaran bajo protesta de decir verdad que se trata de un consultorio con la descripción, características, edad y estado de conservación que se mencionan en los avalúos relacionados en los antecedentes de esta escritura. -----

----- **SEPTIMA.**- Para todos los efectos legales a que haya lugar, las partes hacen constar: -----

----- a).- Que la superficie privativa del CONSULTORIO MIL CUARENTA Y DOS "A", es de 23.39 M2 (VEINTITRES PUNTO TREINTA Y NUEVE METROS CUADRADOS);-----

----- b).- Que el indiviso que le corresponde al CONSULTORIO MIL CUARENTA Y DOS "A", equivale métricamente a 4.517 M2 (CUATRO PUNTO QUINIENTOS DIECISIETE METROS CUADRADOS);-----

----- c).- Que el VEINTICUATRO PUNTO CUARENTA Y OCHO POR CIENTO DEL CONSULTORIO MIL CUARENTA Y DOS, tiene una representación métrica, dentro de dicho consultorio de 9.78 M2 (NUEVE PUNTO SETENTA Y OCHO METROS CUADRADOS); y -----

----- d).- Que el porcentaje de indiviso que le corresponde al VEINTICUATRO PUNTO CUARENTA Y OCHO POR CIENTO DEL CONSULTORIO MIL CUARENTA Y DOS, equivale métricamente a 1.888 M2 (UNO PUNTO OCHOCIENTOS OCHENTA Y OCHO METROS CUADRADOS).

----- Por lo anteriormente establecido las partes manifiestan que la compraventa de los inmuebles antes descritos, contenida en el presente instrumento es por una superficie total en metros cuadrados de 39.575 M2 (TREINTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS SETENTA Y CINCO METROS CUADRADOS), derivada de la suma de las cantidades establecidas en los incisos a, b, c y d anteriores y sin que por ello exista divergencia con los asientos inscritos en el Registro Público de la Propiedad de esta ciudad. -----

----- **OCTAVA.**- De acuerdo con el Certificado de Zonificación y Uso del Suelo relacionado en los antecedentes, la "PARTE COMPRADORA" declara bajo protesta de decir verdad, que destinará los inmuebles que adquiere para los fines que determine la Ley. -----

----- **NOVENA.**- Los otorgantes someten a la competencia de los Tribunales del Distrito Federal, cualquier controversia relacionada con este contrato. -----

----- **DÉCIMA**.- Los gastos y honorarios que cause esta escritura son a cargo de la "PARTE COMPRADORA". -----

"E" REGIMEN TRIBUTARIO:

----- **REGIMEN TRIBUTARIO** -----

----- **A.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA**.- La "PARTE VENDEDORA" tiene que hacer un pago provisional por enajenación, en los términos y por las cantidades que se señalan en las declaraciones que se agregarán al Apéndice de esta escritura por nota complementaria. -----

----- **B.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**.- Para efectos del artículo diez del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las partes declaran bajo protesta de decir verdad lo siguiente: -----

----- **1.** Que en relación con el consultorio mil cuarenta y dos "A", el valor del suelo que se enajena es de **DOSCIENTOS VEINTITRÉS MIL PESOS** y el valor de las construcciones que se enajenan es de **DOSCIENTOS VEINTITRÉS MIL PESOS** y que el Impuesto al Valor Agregado por motivo de las construcciones que se enajenan es de **TREINTA Y TRES MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA PESOS**, que la "PARTE COMPRADORA" declara que entrego a la "PARTE VENDEDORA" y esta declara que los recibió antes de la fecha de firma de esta escritura y entrega al suscrito Notario para su respectivo entero. -----

----- **2.** Que en relación al veinticuatro punto cuarenta y ocho por ciento de los derechos de copropiedad del consultorio de copropiedad mil cuarenta y dos, el valor del suelo que se enajena es de **NOVENTA Y TRES MIL QUINIENTOS PESOS** y el valor de las construcciones que se enajenan es de **NOVENTA Y TRES MIL QUINIENTOS PESOS** y que el Impuesto al Valor Agregado por motivo de las construcciones que se enajenan es de **CATORCE MIL VEINTICINCO PESOS**, que la "PARTE COMPRADORA" declara que entrego a la "PARTE VENDEDORA" y esta declara que los recibió antes de la fecha de firma de esta escritura y entrega al suscrito Notario para su respectivo entero. -----

----- **C.- IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES**.- La "PARTE COMPRADORA" tiene que hacer un pago de Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, en los términos que se señalan en las declaraciones que se agregarán al apéndice por nota complementaria y le advertí que los inmuebles que en este acto adquiere, servirán de garantía a las autoridades fiscales en caso de que resulten diferencias en la liquidación de dicho impuesto. -----

----- **D.- FACULTADES DE REVISION POR PARTE DE LAS AUTORIDADES**.- Que informé a los comparecientes que la presente operación será revisada por las autoridades fiscales locales y federales. -----

GENERALES

Los comparecientes declararon ser: mexicanos por nacimiento.

El señor **ENRIQUE COLONNA GARCÍA**, nació en San Andrés Tuxtla, Estado de Veracruz el veintiséis de diciembre de mil novecientos cincuenta y nueve, médico cirujano, soltero, vecino de esta ciudad, con domicilio en Pico de Verapaz número quinientos diecinueve, departamento ciento cuatro, colonia Jardines en la Montaña, Delegación Tlalpan y se identifica con credencial para votar con fotografía, folio ciento veintinueve millones setecientos ochenta y un mil trescientos cincuenta y cuatro, expedida a su favor por el Instituto Federal Electoral; y

El señor **JOSÉ LUIS IBARROLA CALLEJA**, originario y vecino de esta ciudad, nació el ocho de marzo de mil novecientos cuarenta y siete, médico cirujano, soltero, con domicilio en Camino al Desierto de los Leones número cuatro mil cuarenta y ocho, casa catorce, colonia Lomas de San Angel Inn, Delegación Álvaro Obregón y se identifica con credencial para votar con fotografía, folio nueve millones quinientos sesenta y un mil ciento setenta y seis, expedida a su favor por el Instituto Federal Electoral;

CERTIFICACIONES

YO, EL NOTARIO, CERTIFICO:

I.- Que lo relacionado e inserto concuerda fielmente con sus originales que tengo a la vista.

II.- Respecto de los comparecientes:

a).- Que me aseguré de su identidad y a mi juicio tienen capacidad.

b).- Que les hice saber el derecho que tienen de leer personalmente esta escritura y que su contenido les sea explicado por el suscrito Notario.

c).- Que hago constar su identidad con los documentos relacionados en el capítulo de generales.

d).- Que me identifiqué plenamente como Notario, los enteré de las penas en que incurrirán quienes declaran con falsedad y los ilustré acerca del valor, las consecuencias y alcances legales del contenido de esta escritura, la leí en voz alta, manifestaron su comprensión plena y conformes la firman

ENRIQUE COLONNA GARCÍA

JOSÉ LUIS IBARROLA CALLEJA

I.- ANTECEDENTES

SOCIEDAD QUE PRACTICA EL AVALÚO: GRUPO ARKET, S.C. Clave Tesorería D.F. S-151
SOLICITANTE: GE Money Crédito Hipotecario, S.A. de C.V.
DOMICILIO DEL SOLICITANTE: Porvenir N° 155, Condominio "F", Edificio Laurel, Departamento 104.
 Colonia Los Olivos, Delegación Tláhuac. C.P. 13219. México, D.F.
PERITO VALUADOR: Arq. Antonio Ricardo Capilla Calderón
 Ced. Prof. 1271845 Registro del C.A.M. C-14-01
 Registro de la Tesorería del D.D.F. V-0635

14-Enero-2009

FECHA DEL AVALÚO: _____
INMUEBLE QUE SE VALÚA: Departamento en condominio.
RÉGIMEN DE PROPIEDAD: En condominio.
PROPIETARIO DEL INMUEBLE: Juan Carlos Pinacho de la O.
OBJETO DEL AVALÚO: Conocer el valor comercial del inmueble.
PROPOSITO DEL AVALÚO: Para efectos fiscales (traslación de dominio).

UBICACIÓN DEL INMUEBLE:	Calle: <i>Porvenir</i>	N°: <i>155</i>
	Colonia: <i>Los Olivos</i>	Int: <i>Cond. "F", Edificio "Laurel", Depto 104</i>
	Delegación: <i>Tláhuac</i>	C.P. <i>13219</i>
	Ciudad y Estado: <i>México, Distrito Federal.</i>	

NUMERO DE CUENTA PREDIAL: 757 126 71 220 2

NUMERO DE CUENTA DE AGUA: No fue proporcionada

OBSERVACIONES:

II.- CARACTERISTICAS URBANAS

CLASIFICACIÓN DE LA ZONA: Mixta: Habitacional, comercial e industrial de tercer orden.

TIPO DE CONSTRUCCIÓN DOMINANTE EN LA CALLE O EN LA ZONA: Casas habitación desarrolladas en 2 y 3 niveles y edificios de departamentos en condominio desarrollados hasta 5 niveles, así como algunos comercios de barrio, bodegas y naves industriales de calidad económica, con una antigüedad aproximada de 20 años.

ÍNDICE DE SATURACIÓN DE LA ZONA: 95% de predios ocupados.

DENSIDAD DE POBLACIÓN: Normal y Flotante; Nivel socioeconómico medio y bajo

CONTAMINACIÓN AMBIENTAL: Media, según los índices de la comisión ambiental metropolitana, causado principalmente por gases emitidos por vehículos automotores.

USO DE SUELO: **HM 3/50** Habitacional mixto hasta 3 niveles, dejando el 50% de área libre del terreno, según el Plan Parcial de Desarrollo Urbano de la Delegación Tláhuac.

VÍAS DE ACCESO E IMPORTANCIA DE LAS MISMAS:
Vialidades Primarias: Av. Canal de Garay (Periférico Sur), arteria principal de 3 carriles en ambos sentidos, con camellón central y alto flujo vehicular.
Vialidad Secundaria: Av. Tláhuac, arteria secundaria de 3 carriles en ambos sentidos, con camellón central y mediano flujo vehicular.

SERVICIOS PÚBLICOS Y EQUIPAMIENTO URBANO:
Abastecimiento Agua Potable: Red de distribución con suministro mediante tomas domiciliarias e industriales.
Drenaje y Alcantarillado: Redes mixtas (pluviales y negras) de recolección de aguas residuales.
Red de Electrificación: Sistema de cableado aéreo con postería a base de concreto sencilla.
Alumbrado Público: Alumbrado a base de lámparas de sodio con postería de concreto cableado aéreo.
Red Telefónica: Sistema de cableado aéreo con postería de madera enchapada.
Guarniciones y Banquetas: Guarniciones de concreto armado y banquetas de concreto hidráulico de 1.20 mts. de ancho, solo en algunos tramos y en uno de los paramentos.
Vialidades y Pavimentos: de doble sentido, con 7 m. de ancho y con pavimento a base de carpeta asfáltica.

OTROS SERVICIOS:

Servicio de gas estacionario y/o a base de cilindros, servicio de recolección de basura, profusión de transporte urbano sobre: Av. Canal de Garay y Av. Tláhuac.

EQUIPAMIENTO URBANO:

Cuenta con centros cercanos de: Salud (Clínicas del IMSS, Hospital de Especialidades Iztapalapa), educación (Escuelas Primarias, Secundarias, Bachilleratos y la Universidad de la Cd. de México Campus II), culturales (Biblioteca Margarita Maza de Juárez), recreativos (Bosque de Tláhuac y Deportiva Cananea), centros comerciales (Plaza Comercial Tláhuac, Mercado Cananea, Mercado del Mar), tiendas de autoservicio (Wall Mart y Comercial Mexicana), sucursales bancarias (Banamex, etc.), iglesias, nomenclaturas y señalizaciones visibles en calles.

III.- TERRENO

TRAMO DE CALLES TRANSVERSALES, LÍMITROFES Y ORIENTACIÓN:

Inmueble ubicado sobre la calle Porvenir, acera que da al Noroeste, entre las calles de Alta Tensión y 2a. Privada del Porvenir, al Noreste y Suroeste respectivamente. Completando la manzana al Sureste con la calle Santa Cruz.

MEDIDAS Y COLINDANCIAS DEL TERRENO SEGÚN:

- AL NORESTE:
- AL SUROESTE:
- AL SURESTE:
- AL NOROESTE:
- AREA TOTAL:

Escritura N° 51,750 del 1-Septiembre-1999, ante la fé del Lic. F. Javier Gutiérrez Silva, titular de la Notaría Pública N° 147, en la Ciudad de México, Distrito Federal. en 200.00 mts. con lotes 29 y 30, propiedad de Don Pedro de Jesús Lozas. en 200.00 mts. con lotes 33 y 34.

En 50.00 mts. con carril que separa las manzanas 75 y 76.

En 50.00 mts. con carril que separa las manzanas 74 y 75.

Según escritura correspondiente **10,000.00 m²**

TOPOGRAFÍA Y CONFIGURACIÓN DEL TERRENO:

Polígono de forma regular, rectangular y sensiblemente plano.

CARACTERÍSTICAS PANORÁMICAS:

Regular: Irregular: Numero de frentes: 2

DENSIDAD HABITACIONAL PERMITIDA:

Las propias de la colonia Los Olivos.

INTENSIDAD DE CONSTRUCCIÓN PERMITIDA:

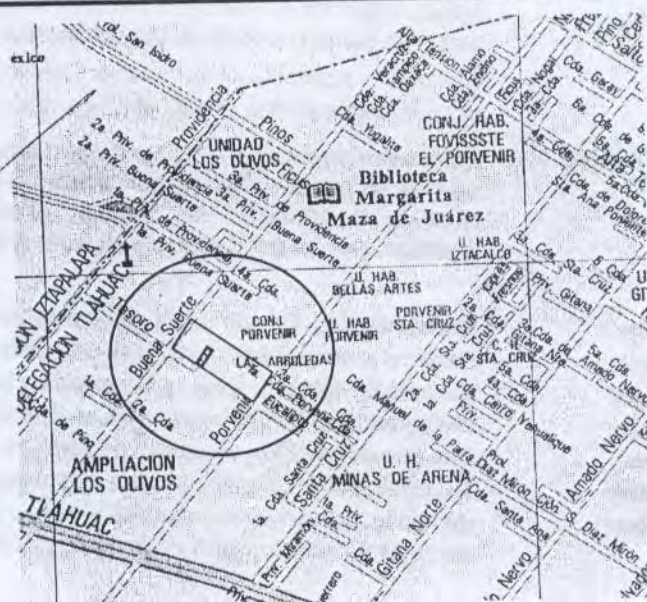
El Plan Parcial de Desarrollo Urbano de la Delegación Tláhuac, no especifica el área mínima que podrá construirse por vivienda. COS = 50% del área del terreno.

Según el Plan de Desarrollo Urbano de la Delegación Tláhuac, se puede construir un inmueble de uso mixto: habitacional y comercial de 3 niveles, dejando 50% de área libre del terreno, es decir que se puede construir hasta: CUS = 3 veces el COS.

SERVIDUMBRES Y/O RESTRICCIONES:

El predio no tiene afectaciones, restricciones ni servidumbres de paso según Escrituras y Programa Parcial de Desarrollo Urbano de la Delegación Tláhuac.

CROQUIS DE LOCALIZACIÓN



Pag. 2



IV.- DESCRIPCIÓN GENERAL DEL INMUEBLE

USO ACTUAL:	H- HABITACIONAL. Se trata de un departamento en condominio de uso habitacional, localizado en la planta baja de un edificio desarrollado en cuatro niveles, con la siguiente distribución: El Departamento: Estancia - comedor, cocina, 2 recámaras, un baño completo, patio de servicio cubierto, patio de servicio descubierto y jardín privado. Cuenta con derecho de uso de un lugar de estacionamiento en áreas comunes.
TIPOS DE CONSTRUCCIÓN:	TIPO I.- De mediana calidad el Departamento.
CALIDAD Y CLASIFICACIÓN:	De mediana calidad en general.
EDAD DE LA CONSTRUCCIÓN:	10 años
VIDA ÚTIL REMANENTE:	60 años aproximadamente.
VIDA PROBABLE:	70 años.
NÚMERO DE NIVELES:	4 niveles - Clave 05
ESTADO DE CONSERVACIÓN:	Normal - Clave NO
CALIDAD DEL PROYECTO:	Proyecto arquitectónico funcional y adecuado a su uso.
CLAVE ÁREA DE VALOR:	A13003
UNIDADES RENTABLES:	Uno solo, el departamento en condominio.
CLAVE DE LAS CONSTRUCCIONES:	"H" - Habitacional.
CATEGORÍA CONSTRUCCIONES:	El departamento clase 3

V.- ELEMENTOS DE LA CONSTRUCCIÓN:

A) OBRA NEGRA O GRUESA.-

CIMIENTOS:	Probablemente: A base de zapatas corridas y zapatas aisladas de concreto armado en secciones rectangulares.
ESTRUCTURA:	Mixta: A base de muros de carga con refuerzos de concreto armado (dadas, castillos, cadenas y trabes) en secciones rectangulares.
MUROS:	De block hueco de cemento de 15x20x40 cm. con refuerzos de concreto armado (castillos y cadenas ahogados de concreto armado).
ENTREPISOS:	Losas macizas de concreto armado de 10 cm. de espesor aproximadamente, en claros medianos y pequeños.
TECHOS:	Planos: A base de losas macizas de concreto armado de 10 cm. de espesor aproximadamente, en claros medianos y pequeños.
AZOTEAS:	Probablemente con relleno de tezontle para dar pendientes, entortado de cemento pobre de 5 cm. de espesor, enladrilladas en forma de petatillo e impermeabilizadas con doble capa de fieltro y emulsión asfáltica, así como pretiles y chaflanes.
BARDAS:	De block hueco de cemento de 15x20x40 cm. con refuerzos de concreto armado (castillos y cadenas ahogados de concreto armado), acabado aparente terminado con pintura vinílica.

**MEDIDAS Y COLINDACIAS DEL DEPARTAMENTO UBICADO EN
PORVENIR No. 155 DEPARTAMENTO 104 DEL EDIFICIO "LAUREL", CONDOMINIO "F"
DELEGACIÓN TLAHUAC, C.P. 13219 MEXICO, DISTRITO FEDERAL.**

TERRENO

MEDIDAS Y COLINDANCIAS DEL TERRENO SEGÚN:	Escritura N° 51,750 del 1-Septiembre-1999, ante la fé del Lic. F. Javier Gutiérrez Silva, titular de la Notaría Pública N° 147, en la Ciudad de México, Distrito Federal.
AL NORESTE:	en 200.00 mts. con lotes 29 y 30, propiedad de Don Pedro de Jesús Lozas.
AL SUROESTE:	en 200.00 mts. con lotes 33 y 34.
AL SURESTE:	En 50.00 mts. con carril que separa las manzanas 75 y 76.
AL NOROESTE:	En 50.00 mts. con carril que separa las manzanas 74 y 75.
SUPERFICIE TOTAL DEL TERRENO EN M²:	Según escritura correspondiente 10,000.00 m2.

DEPARTAMENTO EN CONDOMINIO N° 104

MEDIDAS Y COLINDANCIAS DEL DEPARTAMENTO SEGÚN:	Escritura N° 51,750 del 1-Septiembre-1999, ante la fé del Lic. F. Javier Gutiérrez Silva, titular de la Notaría Pública N° 147, en la Ciudad de México, Distrito Federal.
AL NORESTE:	en 1.600 mts. con patio de servicio del propio departamento.
AL NOROESTE:	en 1.675 mts. con patio de servicio del propio departamento.
AL NORESTE:	en 3.750 mts. con departamento ciento dos.
AL ESTE:	en 4.350 mts. con tablero de luz eléctrica, acceso al departamento y patio central comunal.
AL SURESTE:	en 2.000 mts. con escaleras comunales.
AL SUROESTE:	en 2.800 mts. con jardín comunal.
AL SURESTE:	en 1.200 mts. con jardín comunal.
AL SUROESTE:	en 5.525 mts. con jardín del propio departamento.
AL NOROESTE:	en 4.450 mts. con edificio Magnolia
ABAJO:	en 42.00 m2. con cimentación
ARRIBA:	en 42.00 m2. con departamento doscientos cuatro
SUPERFICIE DEL DEPARTAMENTO EN M²:	Según escritura correspondiente 42.00 m²

PATIO DE SERVICIO A DESCUBIERTO

MEDIDAS Y COLINDANCIAS CUARTO SERVICIO SEGÚN:	Escritura N° 51,750 del 1-Septiembre-1999, ante la fé del Lic. F. Javier Gutiérrez Silva, titular de la Notaría Pública N° 147, en la Ciudad de México, Distrito Federal.
AL NORESTE:	en 1.600 mts. con patio de servicio del departamento ciento dos.
AL SURESTE:	en 1.675 mts. con departamento ciento cuatro del que forma parte.
AL SUROESTE:	en 1.600 mts. con departamento ciento cuatro del que forma parte.
AL NOROESTE:	en 1.675 mts. con edificio Magnolia.
ABAJO:	en 2.680 m2. con cimentación.
ARRIBA:	en 2.680 m2. con cielo abierto.
SUPERFICIE DEL CUARTO DE SERVICIO EN M²:	Según escritura correspondiente 2.68 m²



V.- ELEMENTOS DE LA CONSTRUCCIÓN:

B) REVESTIMIENTOS Y ACABADOS INTERIORES.-

APLANADOS INTERIORES:	Yeso a regla, plomo y nivel acabado con tirol planchado en general en todo el departamento y algunos muros aparentes, terminados con pintura vinilica o esmalte en baño y cocina; acabado aparente en patio de servicio.
APLANADOS EXTERIORES:	De block hueco de cemento de 15x20x40 cm. con refuerzos de concreto armado (castillos y cadenas ahogados de concreto armado), terminado con pintura vinilica o acabado aparente.
PLAFONES:	Yeso a regla y nivel acabado con tirol rústico en general en todo el departamento y yeso liso terminado con pintura vinilica y/o esmalte en baño y cocina. Mezcla de mortero cemento-arena, acabado repellido en patio de servicio.
LAMBRINES:	Azulejo nacional de 20x20 cm. color blanco de mediana calidad en zona húmeda de cocina y baño.
PISOS:	Loseta vinilica ó loseta nacional de 30x30 cm. color blanco de mediana calidad en todo el departamento. Loseta nacional de 20x20 color blanco en zona húmeda del baño (regadera).
ZOCLOS:	Zoclo a base de loseta nacional de 7 cm. de peralte color blanco en todo el departamento. Sardinel a base de loseta nacional de 5 cm. de peralte color blanco en regadera.
PINTURA:	Pintura vinilica para interiores de color blanco y amarillo de mediana calidad en general en todo el departamento y pintura de esmalte de color blanco y verde, de calidad económica en baño y cocina.
RECUBRIMIENTOS ESPECIALES:	No presenta.
ESCALERAS:	Rampa de concreto armado de 10 cm. de espesor con escalones forjados de tabique cubiertos con concreto martelinado. Barandales a base de perfiles tubulares de fierro, acabado con pintura de esmalte color azul en escaleras comunes del condominio.

C) CARPINTERÍA.-

PUERTAS:	Puertas de tambor forradas con triplay de pino de 6mm. de espesor, acabadas con pintura de esmalte blanco en general en todo el departamento.
GUARDARROPAS:	No presenta.
LAMBRINES O PLAFONES:	No presenta.
PISOS:	No presenta.

D) INSTALACIONES HIDRÁULICAS Y SANITARIAS.-

INSTALACIONES:	Ocultas: Redes de alimentación de agua potable de cobre. Visibles a base de fierro galvanizado. Bajadas de aguas negras y pluviales de p.v.c. y/o fierro fundido. Albañales a base de asbesto-cemento, con registros de 40x60 cm. en general.
MUEBLES DE BAÑO:	Completos: Lavabo empotrado de mediana calidad color blanco. Inodoro de tanque bajo acoplado de 6lts. de capacidad de calidad comercial color blanco. Accesorios porcelanizados color blanco, todos ellos de mediana calidad.
MUEBLES DE COCINA:	Fregadero a base de lámina esmaltada color blanco, sin gabinete.



V.- ELEMENTOS DE LA CONSTRUCCIÓN:

E) INSTALACIONES ELÉCTRICAS.-

INSTALACIONES ELÉCTRICAS:

Completas; ocultas: Salidas normales de centro, arbotantes en estancia, baño y cocina, tubería tipo conduit, contactos y apagadores tipo bticino color hueso, centro de carga e interruptor a base de cuchillas en general.

F) PUERTAS Y VENTANERÍA METALICA.-

PUERTAS Y VENTANERÍA:

Cancelería de aluminio natural de 2" de espesor en general en todo el departamento. Perfiles estructurales de fierro de 2.0" de espesor y puerta de lámina lisa con cristal a media altura acabada con pintura de esmalte color blanco en patio de servicio.

G) VIDRIERÍA.-

VIDRIERÍA:

Cristal natural de 4 mm. de espesor de mediana calidad en general en todo el departamento y cristal especial traslúcido de 4 mm. en baño.

H) CERRAJERÍA.-

CERRAJERÍA:

Completa: Cerraduras cromadas marca "Yale ó Schlage" de mediana calidad en general en todo el departamento y cerradura de fierro colado de calidad económica en puerta del área de servicio.

I) FACHADAS.-

FACHADAS:

Block hueco de cemento de 15x20x40 cm. acabado aparente (color "ladrillo") con ventanería de aluminio y cristal natural en general en toda la fachada del edificio y del condominio.

J) INSTALACIONES ESPECIALES, ELEMENTOS ACCESORIOS Y OBRAS COMPLEMENTARIAS.-

INSTALACIONES ESPECIALES: ELEMENTOS ACCESORIOS: OBRAS COMPLEMENTARIAS:

Interfón eléctrico.

Tarja de lámina esmaltada.

Patio exterior descubierto, jardín privado y estacionamiento descubierto. Así como todas las obras complementarias de las áreas comunes del edificio y condominio.

VI.- CONSIDERACIONES PREVIAS AL AVALÚO

La estimación del valor comercial del inmueble, se realizó mediante el análisis y ponderación de resultados, de los procedimientos de valuación que a continuación se mencionan.

METODO FÍSICO O ENFOQUE DE COSTOS: Se basa en el costo de reproducción o de reemplazo de un bien similar al analizado. Si el bien no es nuevo, el valor de las construcciones se afectará por los diversos factores aplicables (estado de conservación, edad y obsolescencia), según sea el caso. El valor de reposición nuevo de las construcciones se obtuvo, del Manual Bimsa "costos por m² de construcciones" del año 2009.

METODO POR CAPITALIZACIÓN DE RENTAS O ENFOQUE DE INGRESOS: Considera que su valor corresponde, al capitalizar la renta neta anual, real o susceptible de producir, a una tasa de capitalización determinada en base a las características propias del bien valuado (Edad, conservación, vida útil etc.)

METODO DE MERCADO: Este procedimiento valuatorio consiste en estimar la deseabilidad del inmueble en función de la comparación y homologación de ofertas similares al bien valuado, o de ventas realizadas recientemente, con objeto de deducir el precio más probable, que podría alcanzar el bien valuado.

VALOR COMERCIAL: Se define como el precio más probable que tendría un bien a la fecha del avalúo, en que se celebraría una operación de compraventa, entre un vendedor, deseoso de vender pero sin ninguna necesidad imperiosa o urgente de llevar a cabo dicha operación, ni obligado a vender, y un comprador prudente, listo y deseoso de comprar, pero sin ninguna necesidad urgente o imperiosa de hacerlo, ambos con pleno conocimiento de todos los usos, beneficios, ventajas y desventajas que tiene el bien valuado.

EDAD DEL INMUEBLE: Es la edad física que presenta un inmueble, puede ser de dos tipos: La edad real y/o cronológica o la edad aparente que cuenta el inmueble.

VIDA UTIL REMANENTE: Es la vida física que le resta a un bien, y se calcula deduciendo la edad efectiva del bien con los de la vida útil normal.

CONDICIONES GENERALES, SUPUESTOS Y LIMITANTES DEL AVALUO:

El valor físico o directo se estima en función de las especificaciones del inmueble, al momento de realizar la visita física al inmueble, actualizando los costos de reposición nuevos y depreciándolos en función de la obsolescencia, edad y estado de conservación que tenga el bien.

El valor de capitalización de rentas y el valor de mercado, se estiman en función de la investigación del mercado inmobiliario detectado en la zona o zonas de influencia y/o circunvecinas, al momento de practicar la visita física en la zona donde se ubica el inmueble.

LOS FACTORES DE HOMOLOGACION UTILIZADOS SE REFIEREN A:

FACTOR DE COMERCIALIZACION: Factor aplicable por la diferencia observada entre un valor de oferta y de cierre y tiempo de exposición de los comparables en el mercado.

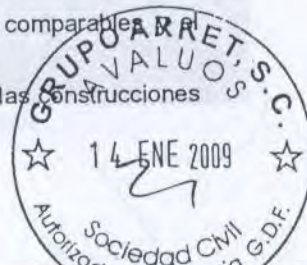
FACTOR DE USO: Considera las diferencias de uso de suelo e intensidad de construcción entre los comparables y el sujeto.

FACTOR DE ZONA: Factor aplicable por diferencias de grado de importancia o calidad de las vialidades sobre las que se localiza o accesa a los comparables con respecto al sujeto.

FACTOR DE UBICACIÓN: Factor aplicable por las diferencias de localización en la manzana y calidad de servicios con respecto al sujeto.

FACTOR DE AREA: Factor aplicable por las diferencias del área construida respecto a los comparables con respecto al sujeto.

FACTOR DE CALIDAD: Factor aplicable por las diferencias en cuanto a tipo y clasificación de las construcciones entre los comparables y el sujeto.



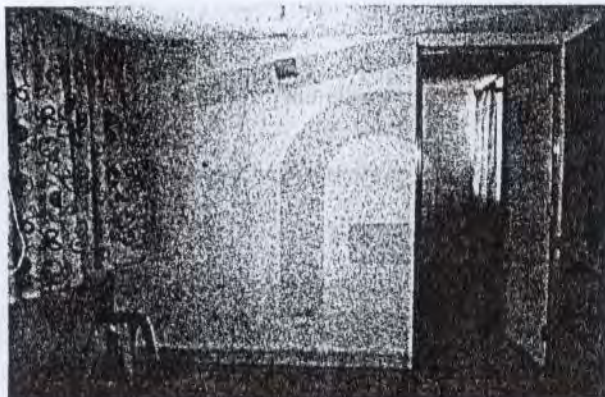
REPORTE FOTOGRÁFICO



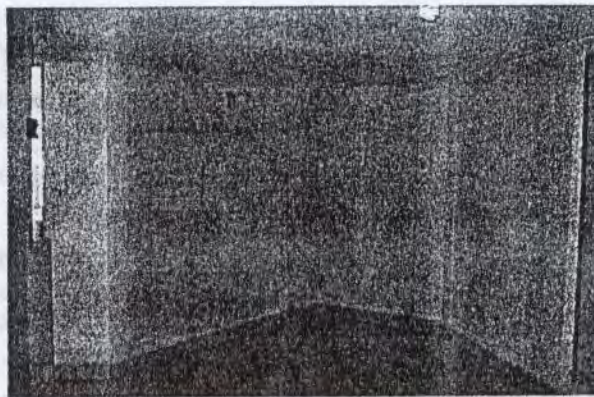
CALLE PORVENIR



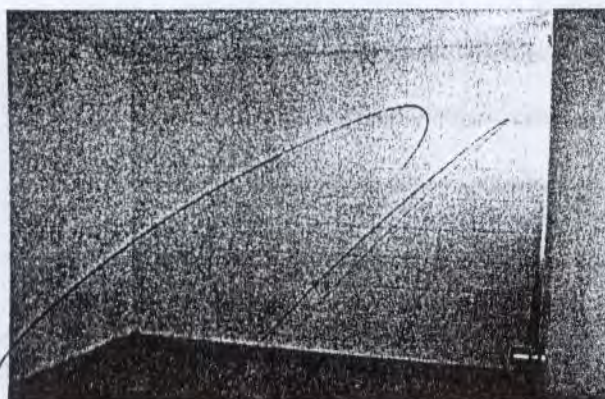
FACHADA PRINCIPAL



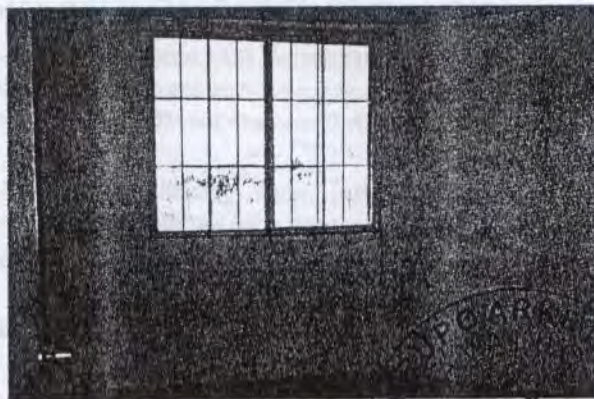
SALA



COMEDOR

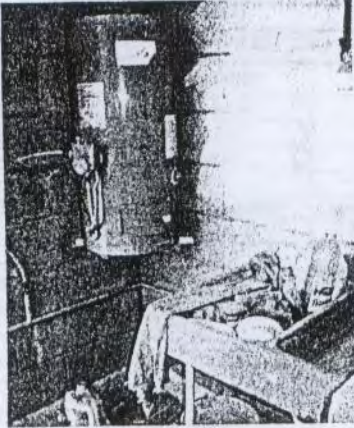


RECAMARA TIPO



RECAMARA TIPO

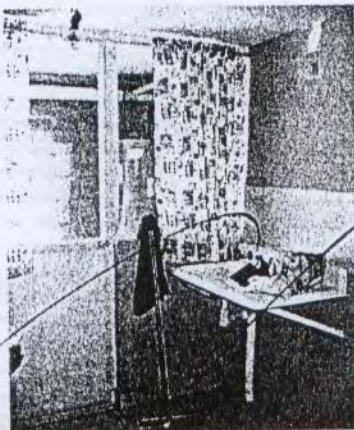
REPORTE FOTOGRÁFICO



AREA DE SERVICIO



ESTACIONAMIENTO



COCINA



BAÑO

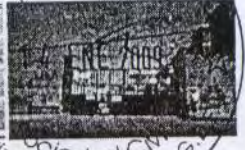
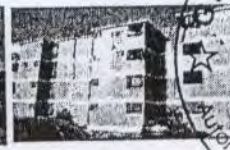


ESTUDIO DE MERCADO INMOBILIARIO
COLONIA LOS OLIVOS Y ZONAS SIMILARES

ESTUDIO COMPARATIVO DE MERCADO
VALORES INVESTIGADOS DE OFERTAS DE DEPARTAMENTOS EN VENTA

	OFERTA 1	OFERTA 2	OFERTA 3	OFERTA 4	
NÚMERO DE AVALÚO:	03278	VALORES INVESTIGADOS DE OFERTAS DE DEPARTAMENTOS EN VENTA			
INMUEBLE:	DEPARTAMENTO	DEPARTAMENTO	DEPARTAMENTO	DEPARTAMENTO	DEPARTAMENTO
UBICACION:	Porvenir	Porvenir	Reno	Amado Nervo	Amado Nervo
NÚMERO:	155	N° 155	N° 40	N° 112 1F	N° 112-3
COLONIA:	Los Olivos	Los Olivos	Los Olivos	Los Olivos	Los Olivos
DELEGACIÓN:	Tláhuac	Tláhuac	Tláhuac	Tláhuac	Tláhuac
CIUDAD Y ESTADO:	México, Distrito Federal.	México, Distrito Federal	México, Distrito Federal	México, Distrito Federal	México, Distrito Federal
CLASIFICACIÓN:	H-05-3	H-05-3	H-05-3	H-05-3	H-05-3
DESCRIPCIÓN DEL INMUEBLE:	2 rec, 1 baño, 1 auto, patio de servicio.	2 rec, 1 baño, 1 auto, patio de servicio.	2 rec, 1 baño, 1 auto, patio de servicio.	2 rec, 1 baño, 1 auto, patio de servicio.	2 rec, 1 baño, 1 auto, patio de servicio.
SUPERFICIE TERRENO:	24.56	43	44	44	43
SUPERFICIE CONSTRUCCIÓN:	42.00	45	47	45	45
VALOR DE OFERTA:	\$287,742	\$333,000	\$350,000	\$370,000	\$375,000
EXCEDENTE DE TERRENO:		\$0	\$0	\$0	\$0
LOTE TIPO:					
VALOR DE OFERTA: (SIN EXCEDENTE DE TERRENO)	287,742	\$333,000	\$350,000	\$370,000	\$375,000
FACTOR COMERCIAL:	1.00	0.90	0.90	0.90	0.90
VALOR AJUSTADO:	287,742	\$299,700	\$315,000	\$333,000	\$337,500
SUPERFICIE CONSTRUCC:	42.00	45	47	45	45
VALOR UNITARIO / M²	\$6,851	\$6,660	\$6,747	\$7,451	\$7,500
FACTOR OBSOLESENCIA:	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
FACTOR CONSERVACIÓN:	Normal	Normal	Normal	Normal	Normal
FACTOR DE EDAD:	1.00	1.00	1.06	1.00	1.00
VALOR UNITARIO / M²	\$6,851	\$6,660	\$6,436	\$7,451	\$7,500
FACTORES:		Factores	Factores	Factores	Factores
FACTOR DE USO:	F.Uso.	1.00	1.00	1.00	1.00
FACTOR DE ZONA:	F.Zo.	1.00	1.00	1.00	1.00
FACTOR DE UBICACIÓN:	F.Ub.	1.00	1.00	1.00	1.00
FACTOR DE ÁREA:	F.Area.	1.00	1.00	1.00	1.00
FACTOR DE CALIDAD:	F.Calidad.	1.00	0.90	1.00	1.00
OTROS FACTORES:	Otros:	1.00	1.00	1.00	1.00
FACTOR RESULTANTE:	FRo.	1.00	0.90	1.00	1.00
VALOR UNIT. RESULT. / M²:	\$6,851	Factor Resultante. \$6,660	Factor Resultante. \$5,793	Factor Resultante. \$7,451	Factor Resultante. \$7,500
INFORMES:	Valor x m²	Valor x m²	Valor x m²	Valor x m²	Valor x m²
TELEFONO:		Sandra Sánchez 5686-3383	Century 21 5603-3434	Olivia Medrano Santoyo 1054-6554	Century 21 5603-3434
VALOR UNITARIO / M²:	\$6,851	\$6,660	\$6,747	\$7,451	\$7,500
VALOR UNIT. RESULT. / M²:		\$6,660	\$5,793	\$7,451	\$7,500
CONCLUSION:	PROMEDIO:	\$6,851			

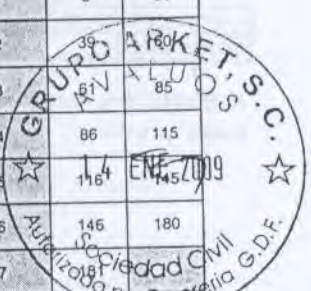
REPORTE: Arq. Antonio Ricardo Capilla Calderón.
 Eneq 14, 2009



ANEXO 1
MATRIZ DE PUNTOS
 PARA DETERMINAR CLASES DE CONSTRUCCIONES DE USO:
HABITACIONAL

CLASE	ESPACIOS			ESTRUCTURA			ACABADOS					SERVICIOS
	DESCRIPCION DE ESPACIOS	SUPERFICIE DE CONSTRUCCION	TIPO DE ESTRUCTURA	MUROS	ENTREPISOS	CUBIERTAS	MUROS	PISOS	FACHADAS	VENTANERIA	RECURRIMIENTOS EN BAÑOS Y COCINAS	MUEBLES DE BAÑO
1	Cuarto para preparar alimentos, comer y dormir con baño.	de 1 y hasta 50 m ²	Muros de carga para vivienda de 1 hasta 50 m ² de construcción	Lámina y/o madera y/o labicón	Sin entrepisos	Lámina	No hay o muy escasos.	Piso de tierra y/o firme de mezcla	Sin acabados	Madera y/o fierro	Sin recubrimientos	W.C. de barro y/o letrina sin conexión de agua corriente. Muebles tipo "A" económica
2	Sala-comedor, cocina, recamara(s) y baño(s).	Mayor de 50 y hasta 85 m ² .	Muros de carga para vivienda mayor de 50 y hasta 85 m ² .	Tabicón y/o block y/o sillar de adobe para vivienda >50 o = 85 m ² .	Con o sin losa de concreto y/o losa aligerada y/o de madera para vivienda >50 o = 85 m ² de construcción	Losa de concreto y/o losa aligerada para vivienda >50 o = 85 m ²	Tabique y/o block aparente	Firme de concreto simple pulido y/o loseta vin lila y/o linoleum y/o alfombra tipo "A"	Material aparente	Perfíl de aluminio natural de 1" y/o perfil de fierro estructural y/o tubular de pared delgada.	Mosaicos de 20x20 cm. y/o azulejos de 11x11 cm. y/o loseta cerámica de hasta 20x20 cm.	Muebles tipo "B" mediana calidad.
3	Sala y comedor, cocina, recamara(s), baño(s) y lugar de estacionamiento	Mayor de 85 y hasta 150 m ² .	Muros de carga para vivienda mayor de 85 y hasta 150 m ² .	Block y/o sillar de adobe para vivienda >85 o = 150 m ² .	Con o sin losa de concreto y/o losa aligerada y/o de madera para vivienda >85 o = 150 m ² de construcción	Losa de concreto y/o losa aligerada para vivienda >85 o = 150 m ² .	Anterior(es) y/o aplinado de yeso con pintura y/o aplinado de mezcla con pintura	Anterior(es) y/o mosaico de pasta y/o mosaico lerezco y/o alfombra tipo "B" y/o loseta cerámica 20 x 20 y/o duela de madera laminada y/o marmol 10 x 30 cm.	Aplinado de mezcla y/o pasta de pintura	Perfíl de aluminio natural de 2" y/o perfil de fierro estructural y/o tubular de pared gruesa.	Anterior(es) y/o loseta cerámica de hasta 30x30 cm. y/o marmol de 10x30 cm.	Muebles tipo "C" buena calidad.
4	Sala y comedor, cocina, recamara(s), baño(s), cuarto de servicio o lavandoy planchado, estudio y lugares de estacionamiento	Mayor de 150 y hasta 250 m ² .	Muros de carga y/o columnas de concreto y/o acero y/o mixtas para vivienda mayor de 150 y hasta 250 m ² de const.	Block y/o tabique y/o sillar de adobe para vivienda >150 o = 250 m ² .	Con o sin losa de concreto y/o losa aligerada y/o de madera y/o losa reticular para vivienda >150 o = 250 m ² de construcción	Losa de concreto y/o losa aligerada y/o reticular y/o madera para vivienda >150 o = 250 m ² .	Anterior(es) y/o pasta texturizada y/o papel tapiz	Anterior(es) y/o mosaico lerezco en placas o solado en sitio y/o alfombra tipo "C" y/o loseta cerámica hasta 30 x 30 cm. y/o duela o parquet de madera y/o marmol de hasta 30 x 30 cm.	Pasta con aplicaciones de cantera y/o marmol y/o cerámica y/o losas inclinadas.	Perfíl de aluminio anodizado o esmaltado hasta 3" con canales de piso e techo y cristal hasta 6mm.	Anterior(es) y/o loseta cerámica > de 30x30 cm. y/o marmol de 30x30 cm.	Muebles tipo "D" lujo
5	Sala y comedor, cocina, desayunador, recamara(s) y baño(s), cuarto de servicio con baño, estudio, cuarto de lavado y lugares de estacionamiento cubierto.	Mayor de 250 y hasta 450 m ² .	Muros de carga y/o columnas de concreto y/o acero y/o mixtas para vivienda mayor de 250 y hasta 450 m ² de const.	Block y/o tabique y/o sillar de adobe para vivienda >250 o = 450 m ² .	Con o sin losa de concreto y/o losa aligerada y/o de madera y/o losa reticular para vivienda >250 o = 450 m ² de construcción	Losa de concreto y/o losa aligerada y/o reticular y/o madera para vivienda >250 o = 450 m ² .	Anterior(es) y/o pasta texturizada con color integral y/o papel tapiz plastificado	Anterior(es) y/o alfombra tipo "D" y/o loseta cerámica mayor de 30 x 30 cm. y/o marmol 30 x 30 cm. y/o cantera laminada	Aplinado de mezcla y/o pasta y/o placa de cantera y/o marmoles y/o losas inclinadas y/o piedrín y/o precolados de concreto	Perfiles de aluminio anodizado o esmaltado de hasta 4" con canales de piso e techo y cristal de hasta 9mm.	Anterior(es) y/o loseta cerámica > de 30x30 cm. y/o de marmol en placas > de 30x30 cm.	Muebles tipo "E" super lujo
6	Sala y comedor, cocina, desayunador, estudio, sala de tv, recamara(s), baños(s), cuarto de servicio con baño, cuarto de lavado, lugares de estacionamiento cubiertos y espacios adicionales tales como gimnasio y salon de juegos.	Mayor de 450 y hasta 650 m ² .	Muros de carga y/o columnas de concreto y/o acero y/o mixtas para vivienda mayor de 450 y hasta 650 m ² de const.	Block y/o tabique y/o sillar de adobe para vivienda >450 o = 650 m ² .	Con o sin losa de concreto y/o losa aligerada y/o de madera y/o losa reticular para vivienda >450 o = 650 m ² de construcción	Losa de concreto y/o losa aligerada y/o reticular y/o madera para vivienda >450 o = 650 m ² .	Anterior(es) y/o tapiz de tela y/o cenefas de madera.	Anterior(es) y/o alfombra tipo "E" y/o loseta cerámica igual o mayor de 30x30cm. y/o duela o parquet de maderas finas y/o marmol > de 40x40 cm. y/o losetas de porcelanatos de hasta 30x30 cm	Anterior(es) y/o laminas de aluminio esmaltado y/o fachadas integrales de cristal y/o cancelería de PVC de doble cristal termico y acustico.	Anterior(es) y/o cristal templado y/o filtrado y/o polarizado y/o cancelería de PVC de doble cristal termico y acustico.	Anterior(es) y/o loseta cerámica > de 30x30 cm. y/o de marmol en placas > de 30x30 cm. y/o granito en placas > a 30x30 cm.	Muebles tipo "F" gran lujo
7	Antesala(s), sala(s), comedor, cocina, desayunador, estudio(s), sala de tv, recamara(s), baño(s), alguno con instalaciones para vapor y/o sauna, cuarto(s) de servicio, cuarto de lavado y planchado, lugares de estacionamiento cubiertos y espacios adicionales	Mayor de 650 m ² .	Muros de carga y/o columnas de concreto y/o acero y/o mixtas para vivienda mayor de 450 y hasta 650 m ² de const.	Block y/o tabique y/o sillar de adobe para vivienda >650 m ² de construcción.	Con o sin losa de concreto y/o losa aligerada y/o de madera y/o losa reticular para vivienda >650 m ² de construcción	Losa de concreto y/o losa aligerada y/o reticular y/o madera para vivienda >450 o = 650 m ² .	Anteriores y/o pastas químicas con mezclas especiales y/o tapiz de tela importado y/o estucos o frescos decorativos.	Anteriores y/o alfombra tipo "F" y/o loseta cerámica = o > de 40x40cm. y/o marmol >40x40 cm. y/o loseta de porcelanatos de 50x50 cm.	Anterior(es) y/o balcones y/o terrazas techadas.	Anterior(es) y/o balcones y/o terrazas techadas.	Anterior(es) y/o inteligentes laminado inastillable y/o cancelería de PVC de doble cristal termico y acustico y/o terrazas techadas y/o un solarium o mas de perfil de aluminio con cristales o policarbonato s.	Muebles tipo "F" gran lujo

CLASE	ESPACIOS	ESTRUCTURA			ACABADOS					SERVICIOS	Tabla de Puntos			
		TIPO DE ESTRUCTURA	MUROS	ENTREPISOS	MUROS	PISOS	FACHADAS	VENTANERIA	RECURRIMIENTOS EN BAÑOS Y COCINAS		MUEBLES DE BAÑO	CLASE	inferior	superior
1														
2							X			X				
3	X	X	X	X	X				X					
4						X								
5							X							
6														
7														
			8	18	5	6	5	5	3	4	2	8		



Monterrey No. 193 2^a pta
 Col. Roma Sur, Deleg. Cuatrecorcos
 Méxic. C.P. 64000 Distrito Federal

TOTAL DE PUNTOS: **85**
 Teléfono: 5564-6319
 Celular: 044-451-581-3653
 e-mail: orupoarkei@prodigy.net.mx

ANÁLISIS DEL MERCADO INMOBILIARIO (SUELO)
COLONIA LOS OLIVOS Y ZONAS SIMILARES

ANÁLISIS DEL MERCADO INMOBILIARIO (SUELO)					
VALORES OBTENIDOS DE LA INVESTIGACIÓN DE MERCADO DE VENTAS					
	VENTA 1	VENTA 2	VENTA 3	VENTA 4	
	VALORES OBTENIDOS DE LA INVESTIGACIÓN DE MERCADO DE VENTAS				
INMUEBLE :	TERRENO	TERRENO	TERRENO	TERRENO	TERRENO
UBICACION:	Porvenir	Porvenir	Reno	Amado Nervo	Amado Nervo
NÚMERO	155	N° 155	N° 40	N° 112 1F	N° 112-3
COLONIA:	Los Olivos	Los Olivos	Los Olivos	Los Olivos	Los Olivos
DELEGACIÓN:	Tláhuac	Tláhuac	Tláhuac	Tláhuac	Tláhuac
CIUDAD Y ESTADO:	México, Distrito Federal.	México, Distrito Federal	México, Distrito Federal	México, Distrito Federal	México, Distrito Federal
VALOR DE OFERTA:	\$75,114	\$122,040	\$152,612	\$147,179	\$150,390
SUPERFICIE TERRENO M²:	24.56	43	44	44	43
VALOR UNITARIO SUELO:	\$3,059	\$2,848	\$3,432	\$3,359	\$3,509
FACTORES:		Factores	Factores	Factores	Factores
FACTOR DE ZONA.	FZo.	1.00	1.00	1.00	1.00
FACTOR DE UBICACIÓN.	FUb.	1.00	1.15	1.15	1.15
FACTOR DE FRETE.	FFr.	1.00	1.00	1.00	1.00
FACTOR DE FORMA.	FFo.	1.00	1.00	1.00	1.00
FACTOR DE SUPERFICIE.	FSu.	1.00	0.76	0.76	0.76
OTROS FACTORES:	Otros:	1.00	1.00	1.00	1.00
FACTOR RESULTANTE.	FRo.	1.00	0.87	0.87	0.87
VALOR RESULTANTE / M²:	\$3,059	Factor Resultante \$2,848	Factor Resultante \$3,000	Factor Resultante \$2,936	Factor Resultante \$3,067
INFORMES :		Sandra Sánchez	Century 21	Olivia Medrano Santoyo	Century 21
TELEFONOS :		5686-3383	5603-3434	1054-6554	5603-3434
VALOR UNITARIO / M²:		\$2,848	\$3,432	\$3,359	\$3,509
VALOR RESULT. / M²:	\$3,059	\$2,848	\$3,000	\$2,936	\$3,067
CONCLUSION:	PROMEDIO:	\$2,963			

REPORTE: Arq. Antonio Ricardo Capilla Calderón.
 Enero 14, 2009





VIII.- AVALÚO POR CAPITALIZACIÓN DE RENTAS.-

RENTAS MENSUALES:

TIPO:	ÁREA:	V.UNIT.	COEFI.	V. PARCIAL
1.- Departamento	42.00	\$43.00	1.00	\$1,806.00
2.- Estacionamiento	<u>1.00</u>	\$200.00	1.00	\$200.00
	42.00	\$48.00 ←	PROMEDIO	\$2,006.00

Suman las rentas :	\$2,006.00
Renta bruta mensual en números redondos:	\$2,010

IMPORTE DE DEDUCCIONES ESTIMADAS EN:

Vacíos	\$84
Impuesto Predial	\$171
Mantenimiento	\$77
Administración.	\$58
Prima de seguro.	\$189
Impuesto sobre la renta (I.S.R.)	<u>\$9</u>
29.26%	\$588

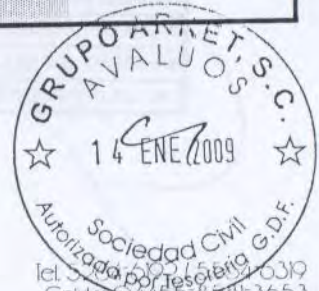
Producto líquido mensual:	\$1,422
Producto líquido anual:	\$17,064

Capitalizando la renta anual al:	8.71%
tasa de capitalización aplicable al caso:	

RESULTA UN VALOR DE CAPITALIZACIÓN. \$195,913

IX.- RESUMEN DE VALORES

VALOR FÍSICO O DIRECTO:	\$302,477
VALOR DE CAPITALIZACIÓN DE RENTAS:	\$195,913
VALOR DE MERCADO	\$287,742





CÁLCULO DE LAS DEDUCCIONES

INGRESOS BRUTOS MENSUALES (I.B.M.):	\$	2,010
MENOS VACÍOS (SE CONSIDERA UN MES CADA DOS AÑOS):	\$	84
INGRESOS BRUTOS MENSUALES EFECTIVOS (I.B.M.E.):	\$	1,926
CONTRIBUYENTE:	PERSONA FÍSICA	X
	PERSONA MORAL	

DEDUCCIONES FISCALES:

IMPUESTO PREDIAL REFERIDO AL MES (BASE RENTA)	\$	171
SERVICIO DE AGUA (EN SU CASO)		NO SE CONSIDERA
GASTOS DE MANTENIMIENTO (ESTIMADOS 4% SOBRE I.B.M.E.):	\$	77
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN (ESTIMADOS 3% SOBRE I.B.M.E.):	\$	58
ENERGÍA ELÉCTRICA (EN SU CASO):		NO SE CONSIDERA
PRIMA DE SEGURO (ESTIMADA AL 1% ANUAL DEL VALOR DE LAS CONSTRUCCIONES):	\$	189
DEPRECIACIÓN FISCAL (5% ANUAL DE LAS CONSTRUCCIONES REFERIDO AL MES):	\$	947
SUMA DE LAS DEDUCCIONES FISCALES AUTORIZADAS:	\$	1,442
DEDUCCIÓN OPCIONAL:	35%	\$ 674
SE CONSIDERA DE LAS DOS ANTERIORES LA MAYOR DEDUCCIÓN:	\$	1,442

CÁLCULO DEL I.S.R.

CÁLCULO I.S.R.	I.B.M.E		MENOS DEDUCC. MENS.	=	BASE GRABABLE
TARIFA ART. 141	INGRESO GRABABLE	-	\$1,442.00	=	\$484.00
I.S.R. RESULTANTE	CUOTA FIJA	+	\$0.01	=	\$9.29
SUBSIDIO ART 141-A	IMPUESTO MARGINAL	X	1.92%	=	\$9.29
TOTAL SUBSIDIO	CUOTA FIJA SUBSIDIO	+	\$0.00	=	\$0.00
IMPTO. A CARGO	IMPUESTO RESULTANTE	-	0.00%	=	\$0.00
I.S.R. CAUSADO	IMPUESTO A CARGO	-	\$0.00	=	\$9.29

I.S.R. MENSUAL: \$9

DEDUCCIONES APLICABLES AL INMUEBLE (SOBRE I.B.M.)	% DEDUCCIONES	MONTO
IMPUESTO PREDIAL REFERIDO AL MES (BASE RENTA)	8.51%	\$ 171
SERVICIO DE AGUA (EN SU CASO)	0.00%	NO SE CONSIDERA
GASTOS DE MANTENIMIENTO (ESTIMADOS 4% SOBRE I.B.M.E.):	3.83%	77
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN (ESTIMADOS 3% SOBRE I.B.M.E.):	2.89%	58
ENERGÍA ELÉCTRICA (EN SU CASO):	0.00%	NO SE CONSIDERA
PRIMA DE SEGURO (ESTIMADA AL 1% ANUAL DEL VALOR DE LAS CONSTRUCCIONES):	9.40%	189
IMPUESTO SOBRE LA RENTA (I.S.R.)	0.45%	84
VACÍOS (ESTIMADOS UN CADA DOS AÑOS):	4.18%	84
TOTAL DE DEDUCCIONES:	29.26%	588





DETERMINACIÓN DE LA TASA DE CAPITALIZACIÓN

A).- CALCULO DE TASA DE CAPITALIZACIÓN:

CONCEPTO	T A S A S					
	7%	8%	9%	10%	11%	12%
EDAD (años)	0-5	5-20	20-40	40-50	50-60	MAS DE 60
calificación		1				
VIDA UTIL REMANENTE	MAS DE 60	50-60	40-50	20-40	5-20	TERMINADA
calificación		1				
ESTADO DE CONSERV.	NUEVA	MUY BUENO	BUENO	REGULAR	MALO	RUINOSO
calificación			1			
PROYECTO	MUY BUENO	BUENO	ADECUADO	REGULAR	DEFICIENTE	MALO
calificación			1			
REL. SUP. (TERR/CONST)	Const > Terr MAYOR 4	Const > Terr HASTA 3-1	Const > Terr HASTA 2-1	Terr = Const.	Terr > Const HASTA 3-1	Terr > Const MAYOR 3-1
calificación		1				
USO DEL INMUEBLE	CASA	OFNA/LOCAL	DEPTO/CASA	OFNA/LOCAL	EDIF. PROD.	BODEGA/
INMUEBLE	UNIF.	UNIF.	CONDominio	CONDominio	HAB-COM.	INDUSTRIA
calificación			1			
CLASIF. ZONA	LUJO	1er ORDEN	2o. ORDEN	3er ORDEN	PROL. SERV.COM.	Proll. SERV/INC.
calificación				1		
SUMA CALIF.	0	3	3	1	0	0
CAPITALIZACION	1.0000	1.1429	1.2857	1.4286	1.5714	1.7143
TASAS PARCIALES	0.0000	3.4286	3.8571	1.4286	0.0000	0.0000

TASA RESULTANTE: 8.71%

B).- CALCULO DE TASA DE CAPITALIZACIÓN (FORMULA):

$$\begin{aligned}
 \text{Tasa de Capitalización} &= \frac{(\text{Renta Mensual Unitaria} \times 12)}{\text{Valor de Venta Unitaria}} - \text{Deducciones \%} = \% \\
 \text{Tasa de Capitalización} &= \frac{48.00 \times 12}{6,851.00} - 29.26\% = 5.95\%
 \end{aligned}$$

CONCLUSIÓN:

TASA DE CAPITALIZACIÓN APLICADA:

De los dos métodos que se obtuvieron para determinar la tasa de capitalización, se considera la tasa que se obtuvo de la tabla general, por ser éste el método más confiable para aplicarla en este caso en particular. = **8.71%**



X.- CONSIDERACIONES PREVIAS A LA CONCLUSIÓN

De acuerdo con los índices de valores obtenidos, consideramos que el valor comercial del inmueble, es igual al valor de mercado, obtenido del estudio comparativo del mercado inmobiliario de la zona y/o zonas circunvecinas.

XI.- CONCLUSIÓN

VALOR COMERCIAL:

\$288,000

***** (DOSCIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL PESOS 00/100 M.N.) *****

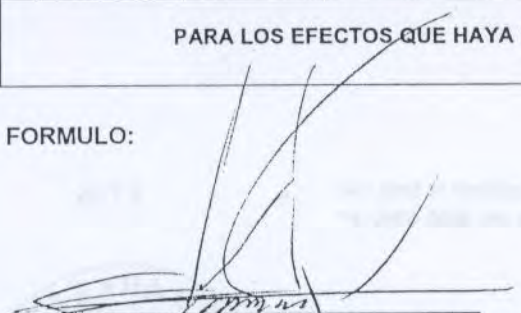
ESTA CANTIDAD REPRESENTA EL VALOR COMERCIAL DEL INMUEBLE AL: **14-Enero-2009**

XII.- VALORES REFERIDOS (EN SU CASO)

VALOR REFERIDO:

PARA LOS EFECTOS QUE HAYA LUGAR, EL VALOR REFERIDO DEL INMUEBLE AL DÍA:

FORMULO:


ARQ. ANTONIO RICARDO GAYLLA CALDERÓN
Cédula Profesional: 1271845.
Reg. Colegio de Arquitectos de México. C-14-01
Reg. Tesorería D.D.F. V-0635.
Especialidad: Inmuebles.


GRUPO ARKET, S.C.
Reg. Tesorería D.D.F. S-151

