



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL LOTE TIPO COMO
REFERENTE PARA LA FIJACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL
IMPUESTO PREDIAL EN EL MUNICIPIO DE OAXACA DE
JUÁREZ PARA EL EJERCICIO FISCAL 2012.**

TESIS

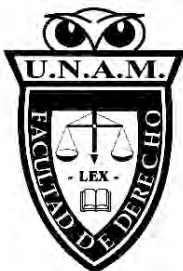
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

GILBERTO VARGAS BARROSO

Asesora: Mtra. Patricia López López.



Distrito Federal, México.

2013.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mi madre,
cuyos sacrificios han hecho posible mi
formación humana y profesional.

A mi padre,
de quien aprendí que son el esfuerzo, el
talento y la virtud, los que engendran el
progreso de los hombres, de la familia y
de la sociedad.

A mis hermanos,
quienes siempre han sido inspiración y
motivo de orgullo para mí.

A mi maestra,
de quien siempre he recibido inmerecidamente
estima, amistad y apoyo para el desarrollo de
mi vida profesional.

A mi Universidad,
a quien debo mi educación.

A mis amigos,
por su confianza y apoyo.

Índice.

Introducción.....	III
CAPÍTULO I. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....	1
I.1. Los ingresos del Estado.....	2
I.1.1. Los ingresos tributarios del Estado.....	3
I.1.1.1. Definición y naturaleza jurídica de los impuestos.....	5
I.1.1.1.1. Definición.....	6
I.1.1.1.2. Elementos.....	9
I.1.1.1.2.1. Elementos subjetivos de la relación tributaria...10	
I.1.1.1.2.1.1. El municipio como sujeto activo del tributo....11	
I.1.1.1.2.1.1.1. Análisis del artículo 115, fracción IV de la	
Constitución Federal.....	11
I.1.1.1.2.1.1.2. Integración de la hacienda municipal. ...14	
I.1.1.1.2.2. Objeto.....	17
I.1.1.1.2.3. Base imponible.....	19
I.1.1.1.2.4. Tasa.....	22
I.1.2. Limitaciones constitucionales del poder tributario.....	24
I.1.2.1. Principio de generalidad.....	25
I.1.2.2. Principio de obligatoriedad.....	28
I.1.2.3. Principio de vinculación con el gasto público.....	30
I.1.2.4. Principio de proporcionalidad.....	30
I.1.2.5. Principio de equidad.....	37
I.1.2.6. Principio de legalidad.....	41
CAPÍTULO II. LA IMPOSICIÓN A LA PROPIEDAD INMOBILIARIA.....	47
II.1. El impuesto predial.....	49

II.1.1. Definición.....	49
II.1.2. Elementos.....	49
II.1.2.1. Elementos subjetivos de la relación tributaria.....	49
II.1.2.2. Objeto.....	51
II.1.2.3. Base.....	54
II.1.2.4. Tasa.....	65
CAPÍTULO III. EL LOTE TIPO COMO BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO PREDIAL EN EL MUNICIPIO DE OAXACA DE JUÁREZ PARA EL EJERCICIO FISCAL 2012.....	67
III.1. Antecedentes.....	67
III.1.1. Propuesta de ley de ingresos municipal enviada por el Ayuntamiento del municipio de Oaxaca de Juárez a la legislatura estatal.....	67
III.1.2. Decreto número 718, de la LXI Legislatura del Estado de Oaxaca por el que se expide la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012.....	68
III.2. Concepto.....	74
III.3. Análisis de constitucionalidad.....	86
III.4. Caso práctico.....	92
III.4.1. Juicio de Amparo Indirecto 166/2012 del índice del Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Oaxaca.....	92
III.4.2. Recurso de revisión de Amparo Indirecto 290/2012 del índice del Tribunal Colegiado en materias Civil y Administrativa del Decimotercer Circuito del Poder Judicial Federal.....	96
Conclusiones.....	104
Propuesta.....	109
Bibliografía.....	119

Introducción.

Para el ejercicio fiscal del año próximo pasado y con la finalidad de elevar la recaudación municipal por concepto de impuesto predial, a propuesta del Ayuntamiento del Municipio de Oaxaca de Juárez, la legislatura estatal de la entidad aprobó la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012, en la que fueron introducidas modificaciones sustanciales al procedimiento de determinación de este impuesto con respecto a ejercicios anteriores, y a través de las cuales se incrementó en un rango de 400 % hasta 1700 % el importe a pagar por esta contribución inmobiliaria con relación al ejercicio fiscal inmediato anterior.

El método que el legislador estableció para aumentar el monto de la liquidación del impuesto, fue actualizar el valor catastral de los predios que en el ejercicio fiscal 2011 pagaban una cuota mínima, así como aquellos sin superficie de terreno o construcción declarada, conforme a una tabla de valores "lote tipo" contenida en el artículo 54 de dicha ley de ingresos municipal. El "lote tipo" es según lo describe el numeral de referencia "aquel que por la superficie de terreno y construcción, es el de mayor frecuencia en cada colonia ubicada en la jurisdicción de este Municipio, y cuya base gravable se determina considerando dicha superficie de terreno y construcción y los valores unitarios correspondientes a cada colonia."

De esta manera, aun sin aumentar el valor unitario de superficie de terreno y de construcción, y sin elevar la tasa porcentual del impuesto, a través de medrar artificialmente el valor catastral de los predios sustituyéndolo por el valor de un lote modelo en abstracto, se incrementó también necesariamente el importe de la contribución.

Las protestas generalizadas por los excesivos aumentos al monto del impuesto predial que resintieron miles de contribuyentes se presentaron a principios de año con el

inicio de los cobros de la contribución.¹ Ante esta situación, la Cámara de Diputados local, tuvo que dirigir un exhorto al ayuntamiento capitalino para que suspendiera el cobro en aquellos casos en que la carga tributaria resultara notoriamente excesiva con relación al valor de los inmuebles², lo cual resultó paradójico, puesto que fue el mismo órgano legislativo quien autorizó el incremento artificial de la base gravable al aprobar la ley de ingresos municipal.

Asimismo, decenas de demandas de Amparo Indirecto fueron promovidas por asociaciones de colonos y empresarios a fin de echar abajo el nuevo procedimiento de liquidación. Sin embargo, por errores técnico jurídicos en el planteamiento de las demandas, casi la totalidad de los juicios fueron sobreseídos en sentencia y en los pocos casos en los que se llegó a realizar un estudio de fondo del planteamiento de inconstitucionalidad, se negó el amparo y protección de la justicia federal.

En mérito de lo anterior, en este trabajo de investigación se comparten las razones por las que se consideró inconstitucional el empleo del "lote tipo" como referente para la fijación de la base gravable del impuesto predial en el Municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012, así como señalar las consecuencias que a mi juicio la "actualización" de valores catastrales llevada a cabo al amparo de esta figura tendrá sobre ejercicios fiscales ulteriores.

Para ello, en el primer capítulo se estudia la actividad financiera del Estado, con relación a los impuestos como la más importante fuente de ingresos tributarios que tienen los modernos Estados para procurarse los recursos indispensables que le permitan cumplir con sus fines. En este sentido, se analizan los elementos esenciales de la contribución,

¹ RODRÍGUEZ, Oscar, "*Dan marcha atrás al aumento del impuesto predial en Oaxaca*". Diario Milenio [en línea], consultado el 19 de julio de 2013, disponible en internet: <http://www.milenio.com/cdb/doc/noticias2011/47cbb8d1a07c0105ae453170ddf69e5c>

² MATÍAS, Pedro, "Protestan en Oaxaca contra alza de 500 % en predial". Revista Proceso [en línea], consultado el 19 de julio de 2013, disponible en internet: <http://www.proceso.com.mx/?p=295422>

poniendo especial énfasis en el Municipio como sujeto activo de la obligación tributaria, la integración de su hacienda pública y el procedimiento para el establecimiento de sus contribuciones. Asimismo, por resultar esencial para comprender en todo su alcance el planteamiento de inconstitucionalidad que se propone, se hace referencia a las limitaciones al poder tributario establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

En el segundo capítulo se aborda el estudio del impuesto predial en particular, haciendo una breve relación de sus antecedentes históricos para después proceder a examinar los elementos de dicha contribución.

En el capítulo tercero se lleva a cabo el análisis de constitucionalidad del procedimiento para la determinación del impuesto predial a cargo, empleando como referente para la fijación de la base gravable el valor "lote tipo", establecido en el artículo 54 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012. Además, el planteamiento que en esta tesis de licenciatura se desarrolla, no se limitó a ser meramente teórico, sino que en idénticos términos a los que se exponen en el último capítulo, se promovieron tres juicios de Amparo Indirecto en contra de su aplicación, de los cuales como caso práctico se presenta el juicio de Amparo número 166/2012 del índice del Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Oaxaca y su respectivo Recurso de Revisión número 290/2012, del índice del Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Decimotercer Circuito del Poder Judicial de la Federación.

Finalmente, quisiera agradecer a mis queridos amigos Luis Rogelio Bautista Jiménez, Andrés Varo Escobar y Ramón de la Torre Medina, su inestimable apoyo en el planteamiento y trámite de los juicios de Amparo que se intentaron. Siempre seré un convencido de que se trataba de una causa justa, que buscaba no solamente generar provecho a los contribuyentes a quienes se defendió, sino beneficiar a todo el pueblo de Oaxaca.

CAPÍTULO I. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

El hombre es un ser con una propensión natural de sociabilidad, por lo que tiende a relacionarse en comunidades con sus semejantes, lo que además de ser conforme con su naturaleza, le permite alcanzar fines individuales y colectivos más fácilmente, o que quizás por sí solo no podría conseguir. Ese impulso natural, nos dice el maestro González Uribe, "... se mueve siempre en vista de un bien que se trata de alcanzar. Primeramente es un bien limitado, restringido: el de la comunidad familiar, que es la más cercana al hombre. Viene después un bien más amplio: el de la ciudad, el de la provincia, de la asociación de trabajo, el de la sociedad comercial, el de la unión militar para la defensa común. Y finalmente llega el momento en que los hombres que viven en sociedad se dan cuenta de la necesidad de un bien superior, que los libre de la anarquía y de los abusos de los poderosos, y les asegure el orden, la paz, la justicia, la seguridad y el bienestar, mediante una eficaz coordinación de los esfuerzos de todos y una conveniente organización de la ayuda mutua. Este es el momento en que la necesidad de un bien público hace surgir un poder superior a todos los demás y capaz de asegurar a los hombres ese bien que desean: es el poder del Estado".¹

Es de esta manera como surge la comunidad política. A la que se le asigna la función de proveer y satisfacer una serie de necesidades derivadas de la vida en colectividad, siendo entre ellas las más elementales, la conservación del orden interior (policía), la de la defensa exterior (ejército), y la de impartición de justicia (tribunales). Sin embargo, la evolución de las sociedades en cuanto a progreso tecnológico y crecimiento demográfico generó que progresivamente se le fueran encomendando al Estado cada vez más tareas y que éstas fueran aumentando en complejidad.

En atención a las múltiples y variadas funciones cuya realización se encomendó al Estado, es que éste debe procurarse los recursos indispensables para cumplir con sus fines.

¹ GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría Política*, Editorial Porrúa, 15ª edición, México, 2007. Página 459.

Esta actividad, de importancia primordial para la vida y funcionamiento de la organización estatal, mediante la cual obtiene los medios que le permiten la satisfacción de las necesidades públicas es lo que se denomina actividad financiera.

La actividad financiera que realiza el Estado conoce, según el maestro De la Garza, "... tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado Moderno se ha echado a costas".²

I.1. Los ingresos del Estado.

El primer momento de la actividad financiera del Estado consiste pues en la procuración por parte de éste de las riquezas materiales necesarias para la realización de sus fines. En este sentido, los Estados tienen que recurrir a variadas fuentes de recursos, las cuales para efectos prácticos dividiremos en dos grandes rubros: ingresos tributarios e ingresos no tributarios.

Los primeros nos dice el profesor Arrijo Vizcaíno "... son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos,

² GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, 28ª edición, México, 2008. Página 5.

utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico-fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos".³ Por consiguiente, los segundos serán todos los demás ingresos que perciba el Estado sea que provengan de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público o de un acto de derecho privado.

De entre los primeros encontramos los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales, que son a partir de los cuales los Estados captan la mayor parte de sus recursos y que en el Estado mexicano tienen su fundamento jurídico en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Idealmente, supuesto que el gasto público va a invertirse en beneficio de la comunidad, los ingresos de este primer rubro, provenientes de las aportaciones de los miembros de la misma comunidad debieran de ser suficientes para financiar las actividades del Estado, empero, en la realidad, la mayoría de los Estados tienen que recurrir a una variedad de fuentes distintas de las aportaciones tributarias para poder enfrentar los gastos que la realización de sus actividades implica, fuentes que en la clasificación que se ha empleado quedan incluidas dentro del rubro de los ingresos no tributarios.

I.1.1. Los ingresos tributarios del Estado.

Según se adelantó en líneas previas, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, establece como obligación de los mexicanos 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. Luego, es dicha obligación constitucional el fundamento de la relación jurídica tributaria por virtud de la cual el Estado mexicano puede imponer prestaciones en dinero o en especie a sus habitantes, que reciben el nombre de contribuciones y a partir de ellos

³ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, 20ª edición, México, 2010. Página 89.

obtener los ingresos necesarios para la realización de las actividades que le están encomendadas.

En ese sentido, la legislación positiva mexicana y la doctrina del derecho tributario reconoce la existencia de 4 clases de tributos: los impuestos, los derechos o tasas, las contribuciones especiales y las aportaciones de seguridad social. Veamos a grandes rasgos en qué consisten, auxiliándonos para ello de las definiciones que el maestro De la Garza hace de estas figuras:

Impuestos: "El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, *ex-lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".⁴

Derechos: "El derecho es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes reciben servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio".⁵

Las contribuciones especiales: son "... la prestación en dinero o en especie, legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio o ventaja especial por la realización de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada generalmente económica".⁶

Las aportaciones de seguridad social: asimismo en México se encuentran incorporadas en el artículo 2, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, como especies del género contribución las aportaciones de seguridad social, que son aquellas establecidas

⁴ GARZA, Sergio Francisco de la, *Op. Cit.*, nota 2, página 377.

⁵ *Ibid.*, página 342.

⁶ *Ibid.*, página 344.

en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado, por lo que hace a dichos aportes, así como a capitales constitutivos y sus accesorios, que se destinan a los servicios de seguridad social que el Estado presta a través del IMSS así como del INFONAVIT.

Finalmente, cabe mencionar respecto de este último tipo de contribución establecida a nivel federal, que a diferencia con las otras tres, no tiene su sustento constitucional en el artículo 73, fracción VII, en relación con el artículo 31, fracción IV, ambos de la Constitución Federal, sino más bien en el artículo 123, fracciones XIV y XXIX de dicho ordenamiento, la primera se relaciona con deberes a cargo del patrón para indemnizar a sus trabajadores por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales y la segunda a la obligación del Estado de establecer el régimen de seguridad social.⁷ La razón de ser de su incorporación al Código Fiscal de la Federación como contribuciones obedece a la intención de facilitar su cobro, en atención a que dotándoles de esa naturaleza los institutos de seguridad social podrían exigir su pago por medio del procedimiento administrativo de ejecución y no como originalmente se estableció en la Ley del Seguro Social de 1942, en la que a la liquidación de adeudos por concepto de cuotas obrero-patronales se le consideraba un título ejecutivo, por lo que para exigir el pago del crédito el Instituto Mexicano del Seguro Social debía ocurrir ante los tribunales a demandar a los patrones que no pagaban las cuotas oportunamente, lo que retrasaba la obtención del pago y mermaba las reservas a partir de las cuales brindaba los servicios de seguridad social que tenía a su cargo.

I.1.1.1. Definición y naturaleza jurídica de los impuestos.

⁷ Vid., Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 42, primera parte, página 63.

Al ser los impuestos el rubro más importante de los ingresos tributarios del Estado, además de que el planteamiento que se sustenta en este trabajo de investigación versa precisamente sobre este tipo de tributo, considero conveniente llevar a cabo un análisis más detenido de esta figura, por lo que a continuación se estudiará tanto su definición y naturaleza jurídica como sus elementos, lo que nos dará la oportunidad de identificar estas cualidades claramente cuando se examine el impuesto predial en particular.

I.1.1.1.1. Definición.

En este punto, reiteraré la definición que ya había anotado del impuesto, relativa a que "Es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, *ex-lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".⁸, ya que tras una revisión de las múltiples definiciones existentes al respecto me ha parecido ésta que nos brinda el multicitado maestro mexicano De la Garza, la más completa.

Ahora bien, a fin de comprender esta definición en todo su alcance, procederé a analizar por partes la definición adoptada y posteriormente, partiendo de su naturaleza jurídica explicaré también sus elementos:

a) Es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria:

En primer lugar es preciso reparar en que se trata de una prestación, es decir, unilateral, a cargo solo del gobernado en favor del Estado. En oposición por ejemplo al concepto de Derecho como contraprestación por recibir un servicio público de éste. En el caso de los impuestos, el particular hace su aportación económica a la hacienda pública, cuya recaudación se invertirá en su mayor parte para la prestación de los servicios públicos

⁸ GARZA, Sergio Francisco de la, *Op. Cit.*, nota 2, página 377.

generales, pero no recibirá en ese momento de manera perceptible y directa una compensación a dicho sacrificio.

Asimismo, esta prestación puede ser en dinero o en especie, sobre lo que no hay mucho más que aclarar, pues se puede pagar la misma ya sea en numerario y/o en frutos o géneros, no necesariamente en dinero, aunque si hay que señalar que implícitamente se excluyen los servicios personales como forma de pago del impuesto, por lo que los servicios obligatorios que establecen la Constitución Federal y las leyes, como el servicio militar, el de jurados y los cargos concejiles, no pueden considerarse como tales.⁹

Finalmente, y muy importante, resulta la determinación de la naturaleza jurídica del impuesto, pues se trata de una obligación tributaria, sobre cuyos elementos se abundará en el siguiente sub capítulo.

b) *Ex-lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica:

El hecho o situación jurídica a que se alude es lo que la doctrina y en ocasiones la legislación, denominan como hecho imponible o hecho generador de la contribución y por virtud de éste, cuando en el mundo fenoménico se actualiza la hipótesis prevista en la norma jurídica nace la relación jurídico tributaria (que no necesariamente un crédito fiscal).

⁹ Cabe recordar que durante la Edad Media, según nos refiere el maestro Ortega Carreón, los siervos del señor feudal, "... tenían que cumplir dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

Las primeras consistían en prestar servicio militar, en favor del señor feudal, tal obligación era libre, y finalmente se restringió a 40 días de servicio y el deber para el siervo de acompañar a su señor hasta determinada región. Entre estas obligaciones se encontraba también la de cultivar las tierras propiedad del feudo, así como orientar al señor feudal en los negocios y la de hacer guardia. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir con las obligaciones personales, quedaba obligado a pagar las conocidas tasas de rescate.

En cuanto al segundo tipo de obligaciones, aparece la de tener que pagar banalidades como la de usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta y el diezmo". (ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, 1ª edición, México 2009. Página 6).

Por su parte, el aforismo latino *ex-lege*, viene a establecer que debido a la trascendencia que para efectos de la imposición tiene el hecho generador, desde hace varios siglos se instituyó como principio elemental de justicia fiscal, la garantía de legalidad tributaria, que consiste en que la hipótesis de causación deba encontrarse prevista en una norma jurídica formal y materialmente legislativa que comprenda todos los elementos del impuesto, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales que participan en la recaudación, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos.

c) No constituye una actividad del Estado referida al obligado.

Esta parte de la definición que se analiza se encuentra vinculada a lo que se dijo en el inciso a), al dilucidar el significado de prestación como atributo peculiar de éste en comparación con el concepto de contraprestación que caracteriza a los derechos, procurando contrastar con ello que cuando el particular entrega una cantidad de dinero por concepto de impuesto al Estado, a diferencia con los demás tributos como los derechos ya mencionados o con las contribuciones especiales. No existe una relación concreta e inmediata entre el pago del tributo y una actividad del Estado que resulte provechosa particularmente para el contribuyente en ese momento. Esta cualidad constituye pues un elemento propio del impuesto, que lo distingue de los demás tributos.

d) Destinado a cubrir los gastos públicos:

El impuesto al igual que los demás tributos tiene como finalidad proveer de recursos al Estado y que éste pueda cumplir con las actividades y servicios públicos que le han sido encomendadas, razón por la cual el producto de los impuestos como ingreso público deberá destinarse a cubrir los gastos que justificadamente tenga que realizar. Por consiguiente, en

principio, los recursos que obtiene no deben de tener una afectación especial a un gasto determinado sino que conforman un fondo común y aplicarse para cubrir la totalidad de los gastos públicos.

Se aclara que tal regla rige en principio el destino de los impuestos y las contribuciones en general, pues según refiere el distinguido tributarista argentino Giuliani Fonrouge "A pesar de las ventajas de orden político y financiero que se atribuyen a esta regla, no puede desconocerse que la afectación de recursos a determinados gastos ha dado buenos resultados en ciertos casos y que las modernas exigencias económicas sociales tienden a acentuar las derogaciones a ella."¹⁰ Y cita como ejemplo en su país, lo ocurrido con el impuesto a las herencias y donaciones, cuya afectación a los gastos de educación pública durante muchos años hizo posible que no sufriera menoscabo este aspecto fundamental de la acción del Estado.

En México, la posibilidad de afectar especialmente un recurso y destinarlo a un gasto determinado se encuentra prevista en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, que establece en la última parte de su primer párrafo que "Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

I. 1.1.1.2. Elementos.

De la relación jurídico tributaria que surge entre el Estado en su carácter de acreedor del tributo y el particular como deudor de una cantidad determinada en ley, por virtud de la realización del hecho generador del impuesto, podemos desprender los siguientes elementos que la integran:

¹⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ediciones De Palma, 5ª edición, Argentina 1993. Página 194.

I. 1.1.1.2.1. Elementos subjetivos de la relación tributaria.

El Estado es por excelencia el sujeto activo de las relaciones tributarias, pues según se ha venido refiriendo es el encargado de la obtención de los ingresos, la gestión y manejo de dichos recursos y la realización de las erogaciones necesarias para el sostenimiento de las funciones públicas. En México, solamente él a través de sus diversos órdenes de gobierno: Federación, Estados y Municipios; se encuentra investido de la potestad tributaria en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

El sujeto pasivo en contrapartida es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la prestación establecida en la ley fiscal y que recae generalmente en los particulares se traten de personas individuales o colectivas. Sin embargo, la doctrina reconoce que este principio puede sufrir al menos dos excepciones importantes.¹¹

La primera se presenta cuando el Estado es sujeto pasivo de una contribución establecida por él mismo, ya sea que se la haya impuesto a un orden de gobierno otro de distinto nivel o haya causado uno establecido por él mismo.

La segunda excepción se produce cuando las leyes tributarias consideran para efectos fiscales situaciones de hecho o unidades económicas y les reconocen personalidad jurídica, como por ejemplo en el caso de la asociación en participación, a la que a pesar de ser un contrato mercantil la Ley del Impuesto Sobre la Renta le da un tratamiento de persona moral cuando a través de ellas se realicen actividades empresariales¹², o por lo que hace al régimen de consolidación fiscal por virtud del cual la legislación fiscal reconoce como una unidad económica a grupos de empresas con intereses económicos comunes,

¹¹ BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, volumen I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1964. Páginas 283 a 288.

¹² *Vid.*, Artículo 8, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

esquema que le permite a dicho conglomerado tributar como una sola empresa aun cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales.¹³

I. 1.1.1.2.1.1. El municipio como sujeto activo del tributo.

I. 1.1.1.2.1.1.1 Análisis del artículo 115, fracción IV, de la Constitución Federal.

El municipio libre es la base de la división territorial y de organización política de los Estados. La idea de introducir el municipio libre en la constitución de 1917, nos dice el profesor Arrijo Vizcaíno "... obedeció al deseo de que prácticamente cada población de la República contara con una autoridad local e inmediata, debidamente constituida, que al encontrarse familiarizada con los problemas y necesidades del lugar pudiera atenderlos en forma rápida y efectiva. Fue así como dentro del seno del Congreso Constituyente se debatió largamente la cuestión municipal, para desembocar en la redacción del Artículo 115 en vigor".¹⁴

De especial relevancia fue la discusión de la fracción II, relativa a la autonomía hacendaria municipal, pues de no asegurarse jurídicamente ésta, difícilmente puede pensarse que cualquier entidad tenga verdadera independencia política y de gestión si no goza también de independencia económica. En este sentido refiere el ilustre maestro De la Garza "... El Congreso Constituyente de 1917, debatió largamente sobre la forma de dar la autonomía financiera al Municipio. Nunca dudaron los Constituyentes de Querétaro en que esa suficiencia financiera municipal era indispensable para tener un Municipio Libre, como fue bandera de la Revolución".¹⁵

¹³ Vid., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, octubre de 2011, página 11.

¹⁴ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.*, nota 3, página 184.

¹⁵ GARZA, Sergio Francisco de la, *Op. Cit.*, nota 2, página 240.

Resulta ejemplificativo de las ideas que inspiraron a los diputados miembros del Congreso Constituyente de 1917 la intervención del ciudadano Heriberto Jara, miembro de la segunda comisión de constitución, redactora del dictamen relativo al artículo 115 del entonces proyecto de Constitución Federal, quien luego de rechazado el primer dictamen de fracción II presentó junto con el ciudadano Hilario Medina un voto particular sobre el tema y lo defendió en los siguientes términos:

"Señores diputados: nosotros no hemos pretendido hacer triunfar a fuerza nuestro voto particular, y creo que la Comisión tampoco tiene empeño en sacar avante su dictamen; únicamente, consecuentes con las ideas expuestas aquí sobre el particular, creemos que la libertad municipal no la pueden tener en realidad los ayuntamientos, no podrán gozar de su libertad si no es a base de una libertad económica efectiva. Si van a estar los municipios sujetos a lo que imponga el Estado; si al decir el municipio puede gozar de libertad, no se le dice también que puede gozar de su libertad hacendaria, sino que de alguna manera se deja al Estado que disponga de las rentas del municipios, dándole lo que quiera, los municipios quedarán en las mismas condiciones en que han estado hasta la fecha. Si el general Calderón se empeña en sostener su criterio hacendario, respeto su opinión; pero debo decir que tiene la misma tendencia que regularmente manifiestan todos los que se encierran en el criterio que da el desempeño constante de determinada ocupación profesional. Él ha estado manejando negocios hacendarios desde hace tiempo, y cree que los municipios, por lo que respecta a sus fondos, no pueden regirse por otras bases que no sean las usadas hasta la fecha. Esto es todo; no quiere romper con ese arcaísmo, y las innovaciones que proponemos le parecen extrañas y extravagantes. Pero hay que fijarse bien en la forma como presentamos nuestro voto; allí no señalamos porcentaje, no ponemos un cartabón fijo, decimos sencillamente: El municipio administrará libremente su hacienda, señalándose las contribuciones municipales que sean suficientes para las atenciones de sus diversos ramos. Allí está la cuestión: Queremos que haya una base para que el Estado no tenga sujeto al municipio, porque en esas condiciones, hay que tenerlo presente, cuando un Estado no quiera darle libertad a sus municipios, basta con que la Legislatura les ponga taxativas, basta con que el Ejecutivo inicie determinadas medidas, y que sean aprobadas por el Congreso Local, para quitar su libertad a sus municipios. No se puede obtener libertad política, libertad administrativa, ni ninguna clase de libertad a base del aire: Se necesita tener esa libertad a base económica".¹⁶

Así pues, aun cuando existía unanimidad en cuanto a la importancia de la independencia económica del municipio a fin de que mantuviera una auténtica autonomía con

¹⁶ Vid., Diario de los debates, correspondiente a la sesión del 30 de enero de 1917.

relación a los otros dos órdenes de gobierno, el disenso que surgió entre los miembros del congreso y que motivó que el dictamen original fuera rechazado, tuvo que ver principalmente con dos puntos: 1) qué contribuciones recaudarían los municipios, puesto que en el primer dictamen se proyectaba que no solo captaran las contribuciones municipales sino también las estatales, con vigilancia respecto de este último rubro por parte del gobierno estatal, intervención que a decir de muchos de los diputados vulneraba la pretendida libertad que se intentaba establecer a su favor; y 2) la competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación para conocer de conflictos hacendarios entre el municipio y los poderes de un Estado, ya que por virtud del federalismo que como forma de organización se establecía para la república, las dificultades de una entidad federativa deberían ser resueltas por esta misma.

Eliminados del dictamen los elementos del artículo que fueron rechazados por la asamblea constituyente, durante la segunda ocasión en que se discutió el contenido de la fracción II, fue un proyecto presentado por el diputado del Distrito Federal, Gerzayn Ugarte el que mejor logró conciliar la postura de la mayoría de los miembros del congreso en aquel momento:

"Señores diputados: Una de las aberraciones que padecemos con frecuencia, es que, creándose en nuestro cerebro una idea determinada, para no perderla, a vueltas que le damos acabamos por no encontrar la salida; ahora la dificultad en la Comisión y en los autores del voto particular, está en encontrar tal fracción II. Es muy loable el propósito de crear la independendencia económica del municipio; pero ha dicho el diputado Calderón, con mucha justicia, que no podemos crear la absoluta autonomía de los ayuntamientos, porque eso sería en términos claros, tanto como concederles el derecho de legislar para sí en materias administrativa, hacendaria y en los demás ramos encomendados a su cuidado. Para satisfacer ese deseo, esa justa aspiración de los señores diputados autores del voto particular, voy a decir al señor general Jara - y esto es hacer un elogio de él, pues es quien más se ha preocupado de las cuestiones que afectan a los pueblos y a los individuos de nuestra clase humilde -, que él ha sido diputado al Congreso de la Unión, pero no ha sido diputado a algún Congreso local. Yo sí he sido, mas no cuando había municipios libres. Yo sí he sido diputado a una Legislatura local; y esta es la práctica, no cuando había municipio Libre, sino cuando tenía todavía encima el odioso cargo del jefe político; tenía, digo, la facultad de

proponer sus presupuestos a la Legislatura del Estado, incluyendo los recursos de que disponía, para cubrir esos presupuestos y la de todos los servicios que debía atender. Ahora que se creó el Municipio Libre no vamos a quitar ese régimen, esa armonía de ponderación que debe seguir existiendo entre el Municipio y los poderes del Estado; obrar de otra manera sería desviar la organización política de los Estados; los municipios tienen que acatar las leyes que dan las legislaturas locales, y tiene que aceptarlas también el Poder Ejecutivo porque es el que va a hacer cumplir esas leyes y sentencias en el ramo judicial. En consecuencia, algunos diputados que han querido de la mejor manera satisfacer el deseo de la Comisión, para no dejar el hueco de las fracciones I a la III, en que consta la innovación que con muy loable propósito se introdujo, han pensado, aunque no sea reglamento presentarlo yo, que la fracción II del artículo 115 quede, no como lo propone la Comisión, ni como lo propone el voto particular, ambos dictámenes, ya desechados, sino en los siguientes términos:

'Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las Legislaturas de los Estados, y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a sus necesidades'

...¹⁷

(El subrayado es mío)

La propuesta del diputado Ugalde fue aprobada con 88 votos a favor y 62 en contra y es en esencia el texto vigente del artículo 115, fracción IV, de la Constitución Federal. Empero, a juicio de múltiples tratadistas es criticable la redacción que se adoptó, porque no logró cumplir con el objetivo de diseñar un municipio verdaderamente libre frente a los órdenes de gobierno estatal y federal, pues al final de día dejó en manos de la legislatura estatal el establecimiento de las contribuciones que tendrá derecho a percibir la hacienda municipal.¹⁸

I. 1.1.1.2.1.1.2 La integración de la hacienda municipal.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ De esa opinión es por ejemplo el profesor Rodríguez Lobato quien señala que "... de los tres sujetos activos previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, el Municipio es, sin duda, el de situación económica más precaria, no obstante que es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. Una de las causas principales para la precaria situación financiera de los Municipios consiste en la imposibilidad de establecer por sí mismos sus tributos, ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas estatales y el Municipio, en los términos del artículo 115, Constitucional, únicamente tiene la libre administración de su hacienda... ". (RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*. Editorial Harla, 2ª edición, México, 1986. Página 139).

La integración de la hacienda municipal se encuentra necesariamente ligada a la evolución del artículo 115, fracción II de la Constitución Federal.

Esto se debe a que conforme a la aprobación original del precepto constitucional en estudio, prácticamente la hacienda pública municipal se integraba por las contribuciones que la legislatura estatal aprobara para los municipios de la entidad, y éstos últimos se limitaban a recaudar y administrar los conceptos que le eran autorizados para cada ejercicio fiscal.

Sin embargo, con motivo de las reformas constitucionales de los años 1983¹⁹ y 1999²⁰ al artículo 115, la fracción II pasó a convertirse en la fracción IV y se establecieron conceptos de ingresos que en todo caso deberían integrar la hacienda municipal. Lo que abonó en una mayor autonomía del municipio frente al Estado, puesto que ya no solo dependería de las contribuciones que discrecionalmente le aprobara anualmente el legislativo estatal, sino que tendría garantizadas un mínimo de fuentes que se le debían autorizar para recaudar o para percibir.

Por virtud de las modificaciones que se hicieron al artículo 115 constitucional, la fracción IV relativa a la integración de la hacienda municipal vino a quedar como sigue:

Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

1.- Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

¹⁹ Vid., Diario Oficial de la Federación correspondiente al día jueves 3 de febrero de 1983.

²⁰ Vid., Diario Oficial de la Federación correspondiente al día jueves 23 de diciembre de 1999.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de estas contribuciones.

2.- Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación, a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

3.- Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Estos servicios que en principio quedaron a cargo del municipio en términos de la diversa fracción III del precepto reformado son: a) agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de aguas residuales; b) alumbrado público; c) limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos; d) mercados y centrales de abasto; e) panteones; f) rastro; g) calles, parques y jardines y su equipamiento; h) seguridad pública en los términos del artículo 21 de la Constitución Federal, policía preventiva municipal y tránsito; e i) los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Se estableció que las leyes federales no limitarían la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Solo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Asimismo se instituyó el procedimiento para el establecimiento de las contribuciones municipales, para tal efecto, los ayuntamientos en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base al cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

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

Finalmente se adicionó que los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen conforme a la ley.

En los anteriores términos quedó configurada la hacienda municipal, con el avance ya mencionado de que se establece lineamientos para la creación de ciertas contribuciones que exclusivamente percibirá el municipio, lo que implica un progreso en cuanto su autonomía frente a los otros dos órdenes de gobierno, aun cuando para la aprobación de sus leyes de ingresos y el otorgamiento de participaciones federales sigue dependiendo de la legislatura estatal.

I.1.1.1.2.2. Objeto.

En esta parte me gustaría aclarar previo al estudio de este elemento del impuesto, que se debe distinguir el objeto de la obligación tributaria del objeto del tributo, para evitar confusiones entre ambos conceptos, además de que solo será este último del que nos ocuparemos de manera más prolija.

Con relación a la distinción que se indica, me parece especialmente lúcida la diferenciación que hace el maestro Giuliani Fonrouge, quien al discurrir sobre este mismo tema explica que "... teniendo en cuenta el planteo general efectuado al tratar del concepto de obligación fiscal y su distingo de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico-tributaria, el objeto de aquella corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen; la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo.

El objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto o antecedente de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de aquél".²¹

En este orden de ideas, tenemos que el objeto del impuesto es el presupuesto de hecho o hipótesis establecida en la ley tributaria de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria. Lo que la doctrina y en ocasiones la legislación denominan como hecho imponible o hecho generador de la contribución. Aunque a juicio de varios autores, ambas denominaciones no se pueden emplear indistintamente. Por ejemplo, el profesor Rodríguez Lobato advierte que "... debe distinguirse entre el hecho hipotético al que hemos aludido, hecho imponible, que tiene solo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario; para distinguir uno del otro, llamamos a este último, hecho generador".²² Luego, podemos concluir que el hecho imponible será el supuesto jurídico

²¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Op. Cit.*, nota 10, página 461.

²² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.*, nota 18, página 115.

previsto en la norma tributaria, mientras que el hecho generador será aquel suceso temporal y espacialmente localizado que al ocurrir generará en la realidad el nacimiento de la obligación fiscal.

Ahora bien, por lo que respecta a los presupuestos que el legislador puede establecer como hechos imponibles, el autor citado nos dice que en los impuestos "... los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Todos los presupuestos mencionados, aunque distintos entre sí, originan una obligación: el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ellos simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho".²³

Así pues, cualquier hecho material, económico o jurídico es susceptible de convertirse en presupuesto del hecho imponible, empero, actualmente por lo general las hipótesis de incidencia tributaria seleccionadas por el legislador consisten en circunstancias de orden económico que revelen capacidad contributiva y excepcionalmente pueden ser extrañas a éstas como en el caso de los impuestos de ordenamiento que persiguen fines extrafiscales.

I.1.1.1.2.3. Base imponible.

Explica el maestro De la Garza que "El hecho imponible, como presupuesto, tiene un aspecto cuantitativo. El hecho generador debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporcione la ley al fijar el presupuesto de hecho".²⁴ Esto es, como aclara más adelante el

²³ *Ibid.*, página 116.

²⁴ GARZA, Sergio Francisco de la, *Op. Cit.*, nota 2, página 431.

distinguido tributarista en cita, "... la obligación tributaria tiene por objeto siempre el pago de una suma de dinero, que solamente puede ser fijada con una magnitud prevista en la ley e ínsita en el hecho generador, o con ella relacionada".²⁵

Luego, el criterio que debe encontrarse establecido en la ley tributaria y que sirve para determinar ese aspecto mensurable del hecho generador para efectos de la liquidación del impuesto a cargo del contribuyente es la base imponible o parámetro. Es a través de este elemento que se puede calcular la magnitud del hecho generador, ya sea que se trate de una suma de dinero o una magnitud variable en términos monetarios, o bien, una magnitud no expresada en términos económicos como de superficie, volumen, peso, etc. Para posteriormente, mediante la aplicación de la tarifa, determinar la cuantía de la deuda tributaria.

En ocasiones el hecho generador y el parámetro son completamente distintos, como en el caso del impuesto predial, en el que el hecho generador es la propiedad o posesión de un bien inmueble y la base imponible de la contribución es el valor catastral del predio. Sin embargo, en algunas otras ocasiones el hecho generador y el parámetro se encuentran íntimamente relacionados como en el caso del derogado impuesto sobre ingresos mercantiles, en el que el hecho generador era la percepción del ingreso y la base gravable la cantidad de dinero por concepto de dicho ingreso. Empero, aun en estos casos, no deben confundirse el hecho generador con la base del impuesto.

Debido a lo anterior, puede suceder en algunos impuestos que aun realizado el hecho generador y nacida la obligación tributaria no se genere un crédito fiscal a cargo del contribuyente por no existir base imponible. Como refiere el profesor Margáin Manautou "... no en todas las contribuciones coincide el objeto o hecho generador, como prefiere llamarlo Araujo Falcão, con la base del mismo, el que surja la obligación tributaria no significa que

²⁵ *Ibid.*

habrá lugar al pago del gravamen correspondiente en tanto la ley aluda a la base y ésta no se presenta”.²⁶ Para ilustrar esta aseveración, el autor pone como ejemplo el procedimiento para la determinación de Impuesto Sobre la Renta a cargo: “... En el impuesto sobre la renta el objeto del impuesto es la percepción del ingreso gravable y la base imponible surge cuando la resta de las erogaciones deducibles en actos autorizados por la ley de la materia, queda un remanente, conocido como utilidad fiscal, sobre la cual se aplica la cuota o cuotas de la tarifa que ella señala”.

“En el momento en que surge el remanente, que es la base imponible, surge el pago del gravamen. La percepción del ingreso gravable produce el hecho generador del impuesto y el crédito fiscal nace hasta que se conoce si hay base imponible, ya que puede resultar que las erogaciones resulten mayores que los ingresos que se recibieron lo que da origen a una pérdida fiscal en el ejercicio en el que los ingresos se obtuvieron”.

“Si el ingreso en el ISR al recibirse constituye el hecho imponible y los gastos fueron mayores, no hay pago del impuesto al no existir base imponible”.²⁷

En mérito de las consideraciones expresadas por el profesor Margáin Manautou, compartimos su postura de que la mera realización del hecho generador no da origen al nacimiento de créditos fiscales, lo cual solo será cierto cuando objeto y base constituyan uno solo, pero no cuando se separan como en el impuesto sobre la renta, en el impuesto sobre la tenencia y uso de vehículos, en el impuesto empresarial a tasa única, entre otros.²⁸

Por lo que hace a los tipos de parámetros o bases imponibles que se pueden establecer, el multicitado maestro De la Garza los clasifica de la siguiente manera:

²⁶ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *La Base Imponible*. Editorial Porrúa, 1ª edición, México, 2009. Página 3.

²⁷ *Ibid.*, página 6.

²⁸ *Ibid.*

a) Puede estar formado por una sustancia física que se debe medir con criterios técnicos normales con la ayuda de datos o factores numerados o medidos. Como sucede en los impuestos a la producción de minerales metálicos o no metálicos, o a la producción de cerveza.²⁹

b) El parámetro puede estar constituido por una cualidad abstracta de un bien físico, por ejemplo, su valor corriente o de venta en mercados nacionales o extranjeros, como sucede en los impuestos a la importación y a la exportación. En estos casos la esencia de la operación liquidatoria está en la valoración del parámetro.³⁰

c) El parámetro puede estar constituido por una magnitud abstracta determinada por ley, como puede ser la renta en el impuesto sobre la renta; el capital, para los impuestos sucesorios y el predial que toma como base la renta que es susceptible de producir el bien inmueble.³¹

Finalmente, cabe señalar que cuando se trata de contribuciones a las que se aplica una tarifa fija, no existe parámetro, puesto que para ellos el legislador establece la deuda tributaria del causante en una cantidad determinada. Es decir, una vez realizado el hecho generador, la ley ya prevé una cifra exacta invariable que debe pagarse. Este tipo de casos no son frecuentes entre los impuestos porque siempre se antojan contrarios al derecho fundamental de proporcionalidad en la manera de tributar, sin embargo, sí son más comunes para los derechos, como en el caso de las tarifas que se pagan por la expedición de una licencia de conducir, de un acta del Registro Civil, etc.

I.1.1.1.2.4. Tasa.

²⁹ GARZA, Sergio Francisco de la, *Op. Cit.*, nota 2, páginas 434 a 436.

³⁰ *Ibid.*

³¹ *Ibid.*

La función de la tasa es la de determinar, junto con la base imponible, la cuantía de la deuda tributaria, pues de su combinación resulta el impuesto a cargo del contribuyente.

Ahora bien, en cuanto a las clases de tarifas que pueden aplicarse, siguiendo la clasificación del profesor Arrijo Vizcaíno, éstas se pueden clasificar de la siguiente manera:

"1. De cuota fija. Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal".³² El maestro Rodríguez Lobato, quien denomina a este tipo de tasa "tarifa proporcional" pone como ejemplo de ella la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que prevé tasas del 0%, 11% y 16%.³³

"2. De tarifa progresiva. Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario cuando dicho monto resulta menor. Es lo que algunos autores denominan 'tasas escalonadas', debido precisamente a su progresividad".³⁴

Este tipo de tarifas, a decir del profesor Arrijo Vizcaíno, "... son el tipo de tasa más justo y equitativo, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos entre los contribuyentes, mantienen vigente el viejo principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben contribuir a las cargas públicas en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas".³⁵

El maestro Rodríguez Lobato nos dice por su parte que "... una progresividad continua podría llegar a absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a

³² ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.*, nota 3, página 143.

³³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.*, nota 18, página 125.

³⁴ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.*, nota 3, página 143.

³⁵ *Ibid.*

establecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México por la Constitución General de la República. Para evitarlo, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta aunque la base sí. En estricto rigor, la cuota es proporcional o fija, o ambas, como sucede en los artículos 13, 80 y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; es decir, la cuota está representada por un tanto por ciento o una cantidad fija que aumenta a medida que aumenta la base, pero este aumento de cuota se detiene en determinado momento, para no absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, aunque la base pueda seguir aumentando".³⁶

"3. Cantidad fija. En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes".³⁷ A este tipo de tasas nos referimos anteriormente como aquellas de tarifa fija, en las que no hay base imponible, porque basta que se realice el hecho generador para que se imponga al causante una deuda tributaria establecida por el legislador en una cantidad determinada.

Un ejemplo de esta clase de tasas son las cuotas que se pagan por la expedición de pasaportes o documentos de identidad de viaje, establecidas en la Ley Federal de Derechos.

I.1.2. Limitaciones constitucionales del poder tributario.

Al comenzar el estudio de los ingresos tributarios del Estado, en el subcapítulo I.1.1., de este trabajo de investigación, se indicó que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es el fundamento de la facultad del Estado mexicano para imponer prestaciones en dinero o en especie a sus habitantes, que reciben el nombre de contribuciones y a partir de

³⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.*, nota 18, página 125.

³⁷ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.*, nota 3, página 143.

ellos obtener los ingresos necesarios para la realización de las actividades que le están encomendadas. Así pues, por virtud de esta disposición constitucional se arroga al Estado mexicano lo que la doctrina denomina poder tributario.

Sin embargo, dicha potestad que ejerce el Estado mexicano, no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a limitaciones previstas en el mismo precepto constitucional que tienen el carácter de derechos fundamentales a favor de los gobernados establecidos por el constituyente a fin de evitar excesos y arbitrariedades por parte de las autoridades fiscales, de cuyo estudio nos ocuparemos a continuación:

I.1.2.1. Principio de generalidad.

El maestro Flores Zavala, explica este principio diciendo "... que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan una capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto".³⁸

Por su parte, el profesor Arrijo Vizcaíno, desprende este principio del encabezado del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la parte relativa a que "Son obligaciones de los mexicanos", lo cual significa para él "que

³⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, 30ª edición, México, 1999. Página 134.

toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos. Obviamente, dicha obligación general lleva implícita la 'capacidad contributiva' mencionada por Flores Zavala."³⁹

Ahora bien, a partir de la lectura del encabezado de referencia que habla de las obligaciones de los mexicanos, el profesor Arrijo Vizcaíno discurre sobre si dicha disposición implica que los extranjeros residentes en México o residentes en el extranjero, pero que obtengan ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en territorio mexicano, deben o no pagar tributos al Estado mexicano. Lo que dilucida diciendo que "... de una recta interpretación de las disposiciones legales aplicables no puede concluirse que los extranjeros, colocados en las situaciones anteriormente mencionadas, estén liberados de pagar contribuciones en México, pues eso nos llevaría a establecer una absurda e inaceptable discriminación para los mexicanos y un tratamiento injustificado y a todas luces inmerecido para los extranjeros que explotan nuestras fuentes de riqueza".⁴⁰ Invoca más adelante el autor citado, para apoyar la validez de su aseveración el precedente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que resolvió la cuestión:

"Es incuestionable en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso gravado está situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo 'de las obligaciones de los mexicanos'; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de la manera equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana. (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo en Revisión. Société Anonyme des Manufactures des Glaces et

³⁹ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.*, nota 3, páginas. 259 a 260.

⁴⁰ *Ibid.*

Produits Chimiques de Saint Gobain Chuny et Ciry, y Fertilizantes de Monclova, S.A., páginas 290 a 292)".⁴¹

Asimismo, se ha generado discusión tanto en el foro judicial como en la doctrina, acerca de si las exenciones contravienen este principio. Con relación a este tema, el ilustre maestro De la Garza, refiere que la Suprema Corte de Justicia de la Nación "... ha sustentado la tesis general de que 'la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el Art. 28 Constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinada persona, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general".⁴²

Hecha la anterior precisión, subsiste, empero, controversia acerca de las exenciones concedidas a favor de ciertas personas que no se encuentran dentro de los mínimos existenciales, o en los que es discutible si se encuentra objetivamente justificada la exención de la actividad, como en el caso de cooperativas e industrias nuevas, o a favor de concesionarios de servicios públicos. El maestro Flores Zavala, opina al respecto que sí son contrarios al principio de generalidad, que se debe abandonar dicho sistema y emplear en su lugar subsidios, que ofrecen adicionalmente, la ventaja de permitir un mayor control sobre él, pues se puede ampliar, restringir o suprimir según la conveniencia de las circunstancias.⁴³ En cambio, el también distinguido académico De la Garza, considera que por lo que toca a las exenciones que en algún tiempo fueron concedidas a sociedades cooperativas, son en efecto, inconstitucionales, ya que implica una prerrogativa desigual e indebida a favor de una determinada forma de organización comercial. Sin embargo, por lo que hace a las exenciones concedidas a favor de las industrias nuevas o necesarias, estima que son constitucionales, atendiendo a que a su manera de ver, lo que inspiró al constituyente de 1917, fue prohibir las prerrogativas o privilegios indebidos, que introducían desigualdades entre los contribuyentes, pero no prohíbe proteger aquellas

⁴¹ *Ibid.*

⁴² GARZA, Sergio Francisco de la, *Op. Cit.*, nota 2, página 312.

⁴³ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Op. Cit.*, nota 39, página 139.

industrias que realizan un esfuerzo para lograr el desarrollo económico de la nación, en el que todos tenemos interés y que redundará en un beneficio general.⁴⁴

Finalmente, con relación a las exenciones concedidas a concesionarios de servicios públicos, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia declaró su inconstitucionalidad al resolver el Amparo en revisión 4096/41, promovido por Banco Internacional e Hipotecario de México, S.A., siendo relator el ministro Gabino Fraga:

"EXENCION DE IMPUESTOS POR CONTRATO CONCESION, INCONSTITUCIONALIDAD DE LA. La exención de impuestos otorgada por virtud de un contrato concesión es inconstitucional; en primer lugar, porque cuando el Estado se compromete a no cobrar impuestos sobre los capitales que se inviertan, en razón de un contrato o concesión, está contratando una de las facultades que le corresponde como poder soberano, y es bien sabido que los atributos de la soberanía, no constituyen bienes que estén en el comercio y que puedan en forma alguna, ser objeto de transacciones entre particulares; en segundo lugar, porque una contratación de esta naturaleza, implica que el poder que la otorga, está ligando al propio poder para lo sucesivo, de tal manera que no pueda hacer uso de sus facultades constitucionales, lo que es inadmisibile, pues el poder por ningún título puede contraer compromisos que lo inhiban del ejercicio de sus facultades constitucionales, porque en esta forma se llegaría al absurdo de reducir a la nada las facultades que la Constitución otorga; y en tercer lugar, porque la teoría de la compensación es una teoría incompatible con nuestra organización constitucional y con el sistema legal en materia de contratos y de concesiones; además, aunque el Estado reciba por virtud del contrato o concesión, un beneficio, esto no quiere decir que el particular que preste dicho beneficio al Estado, lo haga simplemente por razón de que se le exceptúe de contribuciones, sino que en todos los casos lo presta sobre la base de obtener una remuneración y, por lo mismo, no hay razón para que el Estado prescindiera de sus medios de vida y beneficiara, en perjuicio de los demás contribuyentes, el interés individual del contratista o concesionario."⁴⁵

I.1.2.2. Principio de obligatoriedad.

Según se expuso al principio de este trabajo, la procuración de las riquezas materiales por parte del Estado para la realización de sus fines es una actividad de vital

⁴⁴ GARZA, Sergio Francisco de la, *Op. Cit.*, nota 2, página 313.

⁴⁵ *Vid.*, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXIX, página 3989.

importancia no solo para su subsistencia sino también para mantener las condiciones que hacen posible la vida en sociedad. Por consiguiente, la obtención de esos recursos no puede depender solamente de la buena voluntad de los particulares, sino que se establece como una obligación de carácter público a cargo de ellos.

En México, consecuentemente, dicha obligación se encuentra contenida dentro del artículo 31 de la Constitución Federal, que establece las obligaciones políticas de los mexicanos, entre las que se encuentran hacer que sus hijos concurran a las escuelas públicas o privadas; asistir en las horas y días designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar; alistarse y servir en la Guardia Nacional y finalmente, contribuir a los gastos públicos.

En mérito de lo anterior, a decir del profesor Arrijo Vizcaíno, "... el Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivar severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible. Por eso nuestra constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo en las situaciones que así lo ameriten, el aludido procedimiento económico-coactivo".⁴⁶

Por tanto, toda persona que realice alguna conducta o hecho previsto por la legislación tributaria como generadora de la obligación fiscal, deberá enterar la

⁴⁶ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.*, nota 3, páginas 261 a 262.

contribución respectiva dentro de los plazos y términos correspondientes, encontrándose el Estado mexicano facultado para cobrar el crédito fiscal a cargo aun coactivamente en el caso de que el gobernado no cumpla voluntariamente con dicha obligación.

I.1.2.3. Principio de vinculación con el gasto público.

De la lectura del multicitado artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende de manera expresa que las contribuciones recaudadas por el Estado Mexicano en todos sus órdenes de gobierno, se deben destinar a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en el que residan. Dicha exigencia atiende a que los impuestos al igual que los demás tributos tienen como finalidad proveer de recursos al Estado y que éste pueda cumplir con las actividades y servicios públicos que le han sido encomendadas, razón por la cual el producto de los impuestos y demás contribuciones como ingresos públicos deberán destinarse exclusivamente a cubrir los gastos necesarios para cumplir con dicha finalidad.

Expuesto en su esencia este principio, en obvio de repeticiones innecesarias, se remite al lector al subcapítulo I.1.1.1., inciso a), en el que ya se estudió la destinación al gasto público como característica de los impuestos.

I.1.2.4. Principio de proporcionalidad.

En este punto conviene recordar que cuando se estudió el objeto del impuesto, entendido éste como el supuesto o hipótesis establecida en la ley tributaria de cuya realización depende el nacimiento de la obligación fiscal; se señaló que en principio cualquier hecho material, económico o jurídico es susceptible de convertirse en presupuesto del hecho imponible, sin embargo, la tendencia actual es que las hipótesis de incidencia tributaria seleccionadas por el legislador consistan en circunstancias de orden económico

que impliquen un ingreso, una utilidad, un rendimiento o una modificación positiva en el haber patrimonial, es decir, una manifestación de riqueza en general.

Partiendo de lo anterior se puede comprender la importancia de este elemental principio de justicia fiscal. Puesto que los impuestos sólo pueden ser pagados con una manifestación de riqueza, el principio de proporcionalidad ofrece la medida para determinar qué porción de ésta debe detraerse de modo permanente por concepto de impuesto. Porque todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su riqueza, pero en la medida en que ésta exceda del mínimo vital o mínimo existencial,⁴⁷ concepto que en el orden constitucional mexicano cobra vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución, particularmente los artículos 1, 3, 4, 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123; aunado a lo que dispone el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador" suscritos por México y constitutivos del bloque de constitucionalidad, y que se compone por la satisfacción y protección de diversas prerrogativas que, en su conjunto o unidad, forman la base o punto de partida desde la cual el individuo cuenta con las condiciones mínimas para desarrollar un plan de vida autónomo y de participación activa en la vida democrática del Estado (educación, vivienda, salud, salario digno, seguridad social, medio ambiente, etc.).⁴⁸

En este orden de ideas, una persona poseerá capacidad contributiva cuando perciba ingresos o rendimientos por encima del mínimo vital o existencial, o sea, cuando lo que se está gravando son los ingresos que rebasan aquellas sumas que son suficientes para que el

⁴⁷ TIPKE, Klaus, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, trad. al español en *La Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes* por Pedro M. Herrera Molina, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1ª edición, España, 2002. Página 35.

⁴⁸ *Vid.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 793.

individuo tenga una subsistencia digna y autónoma.⁴⁹ Desde esta perspectiva, aun cuando se pueda tener un mínimo de capacidad económica para la satisfacción de las necesidades básicas, no necesariamente habrá capacidad contributiva.

El derecho al mínimo vital se erige así en un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de recursos materiales⁵⁰, por lo que un impuesto puede gravar la riqueza indicativa de capacidad contributiva, pero sin agotarla (ni siquiera lentamente), ésta sólo podrá detraerse con fines fiscales en la medida en que esto no conduzca a corto o largo plazo a su agotamiento como fuente impositiva⁵¹, y el referente del legislador para lograr tal finalidad es la capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de los ciudadanos de contribuir al gasto público en la medida que su renta excede lo mínimo necesario para su existencia y atención de necesidades particulares ineludibles, de lo contrario el impuesto resultaría excesivo y terminaría por llevar a la ruina a los contribuyentes. Es por ello que la Constitución Federal establece como derecho fundamental que los mexicanos contribuirán al gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, es decir, que los impuestos deberán establecerse con arreglo a la capacidad contributiva individual de los destinatarios del gravamen. Asimismo resulta ineluctable que dicho derecho debe ser siempre respetado por el legislador pues de ello dependerá que el impuesto pueda considerarse justo.

Con base en lo anterior podemos concluir que el principio de proporcionalidad en la manera de tributar radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica impositiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza

⁴⁹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. Editorial Porrúa, 13ª edición, México, 1997. Página 23.

⁵⁰ REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis, "La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana". [en línea], consultado el 26 de julio de 2013, disponible en internet: http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/84/Becarios_084.pdf. Página 11.

⁵¹ TIPKE, Klaus, *Op. Cit.*, nota 47, página 35.

gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos.⁵²

Luego, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el objeto del mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.⁵³

Ahora bien, es necesario aclarar que la capacidad contributiva del sujeto pasivo o destinatario del gravamen, se mide de manera distinta dependiendo de si el impuesto es directo o indirecto. Pues los primeros gravan manifestaciones directas de la capacidad contributiva -como pueden ser la renta y el patrimonio-, mientras que los indirectos gravan manifestaciones indirectas -como el consumo o la transferencia de bienes, entre otros-.⁵⁴

En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el Amparo en Revisión 126/2005, promovido por Jorge Armando López Lara y otros, se pronunció respecto del alcance del principio de proporcionalidad con relación a los impuestos indirectos, y dilucidó la particular manera en que éstos miden la capacidad contributiva de los destinatarios de este tipo de gravamen:

⁵² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, mayo de 2003, página 144.

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, mayo de 2006, página 299.

"... en el caso de los directos, el impuesto grava una situación de riqueza que puede apreciarse fácticamente y que es susceptible de ser medida positivamente, correspondiendo al erario un porcentaje obtenido en relación directa con dicha riqueza. Así por ejemplo, el impuesto sobre la renta considera los ingresos de un periodo, disminuidos con los costos de la obtención de éstos, lo cual permite apreciar una renta o utilidad, que constituye un excedente positivo para el contribuyente -una manifestación directa de riqueza-, sobre la cual se calcula el porcentaje que corresponde al fisco federal.

Por su parte, atendiendo al caso de los indirectos, el impuesto grava el patrimonio que soporta la operación o movimiento de riqueza, existiendo una mera suposición de capacidad contributiva, más no una evidencia fáctica de ésta, susceptible de ser cuantificada en definitiva.

En efecto, atendiendo al caso del impuesto al valor agregado, se aprecia que el contribuyente de iure causa el gravamen, por ejemplo, al enajenar un determinado bien; sin embargo, por mandato legal, el impuesto es trasladado al cliente del causante -contribuyente de facto-, quien finalmente desembolsa el importe nominal de dicho impuesto.

Como puede apreciarse, el impuesto al valor agregado no grava directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación -caso en el cual se debería atender a la afectación patrimonial positiva para el vendedor contribuyente de iure-, sino que dicho gravamen atiende al patrimonio que soporta la operación -el del consumidor contribuyente de facto- de tal manera que, sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, entonces también es suficiente para pagar el impuesto.

De esta manera, la realización de la compraventa considerada en el ejemplo de referencia permite evidenciar una cierta capacidad contributiva, pero no se conoce su dimensión exacta ni se cuantifica directa o positivamente. Así, se puede saber o suponer que existe un patrimonio que soporta la operación -el del consumidor-, pero el gravamen no se determina en función de dicho patrimonio o de la capacidad de su titular, sino que ello ocurre en función del movimiento de riqueza que paga el impuesto, valorado exclusivamente en términos del precio pagado".⁵⁵

Así pues, de la ejecutoria de mérito se desprende que las contribuciones indirectas no gravan un porcentaje de algún incremento neto en el patrimonio, apreciable de manera fáctica o susceptible de ser cuantificado, sino que el impuesto se establece sobre el valor -económicamente hablando- de operaciones que meramente suponen la existencia de cierta

⁵⁵ *Ibid.*

capacidad contributiva, tomando una parte del patrimonio que soporta la operación, sin medirlo total o directamente, y sin que siquiera sea relevante la dimensión definitiva de dicho patrimonio.⁵⁶

Un sistema distinto rige la observancia del principio de proporcionalidad en la manera de tributar tratándose de los derechos por servicios, ya que el monto del derecho no debe fijarse en términos de la capacidad contributiva del causante, lo que si bien resulta adecuado en materia de impuestos, no lo es en el ámbito de los derechos, en el que el parámetro para determinarlos debe ser el costo que significa para el Estado la prestación del servicio gravado por ellos.

Esto se debe a la íntima correlación que existe entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, al grado que resultan interdependientes, pues este tipo de contribución encuentra su hecho generador en la prestación del servicio. Empero, dicha correspondencia entre ambos términos: servicio y cuota, no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, considerando que los servicios públicos se organizan en función del interés general y solo secundariamente en razón del interés de los particulares, es decir, el Estado no se constituye en una empresa privada que ofrezca al público sus servicios con base exclusivamente en los costos de producción, venta o lucro debido. Los derechos constituyen un tributo establecido imperativamente por el Estado a los particulares que utilizan un servicio público. Por ello, en la fijación de las tarifas para el pago de derechos no se toma únicamente en cuenta los costos que origina la prestación del servicio sino en ocasiones también fines extrafiscales, como puede ser provocar un aumento o una disminución en el uso del servicio.⁵⁷

⁵⁶ *Ibid.*

⁵⁷ *Vid.* Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VIII, octubre de 1991, página 5.

Por tanto, los principios de proporcionalidad y equidad en la manera de tributar se cumplen en los derechos por servicios, cuando el monto de la cuota guarda congruencia razonable con el costo que para el Estado tenga la realización del servicio prestado, además de que el costo debe ser igual para los que reciben idéntico servicio. Estas directrices obedecen a que el objeto real de la actividad pública se traduce en la realización de actos que exigen de la administración un esfuerzo uniforme, por lo que la cuota debe atender al tipo de servicio prestado y a su costo.⁵⁸

Finalmente, para el caso de las contribuciones de mejoras, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que si en la legislación que las establece se fijan las bases para la derrama del tributo tomando en consideración los precios en el área de la mejora, y de acuerdo con fórmulas matemáticas se determinan en forma proporcional y equitativa el monto del gravamen de acuerdo con el beneficio específico de cada predio se cumplirá con la exigencia constitucional relativa prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.⁵⁹

Un caso reciente en el que se declaró la inconstitucionalidad de una contribución de mejoras por contravenir el principio de proporcionalidad tributaria es el del denominado Impuesto Sobre Aumento de Valor y Mejoría Específica de la Propiedad, establecido en los artículos 41 Bis-9 a 41 Bis-26, de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, vigente durante el ejercicio fiscal 2009, al respecto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito se ha venido pronunciando en los siguientes términos:

"AUMENTO DE VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD. LOS ARTÍCULOS 41 BIS-17 Y 41 BIS-18, DE LA LEY DE HACIENDA PARA LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, SON VIOLATORIOS DEL

⁵⁸ Vid. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro III, diciembre de 2011, tomo 3, página 2077.

⁵⁹ GARZA, Sergio Francisco de la, *Op. Cit.*, nota 2, página 284.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL ESTABLECER COMO BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN, EL COSTO TOTAL DE LA OBRA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN EL AÑO DOS MIL NUEVE). El estudio de la proporcionalidad del denominado impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica de la propiedad, previsto en los artículos 41 Bis-9 a 41 Bis-26, de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, en vigor durante el año dos mil nueve, dada su naturaleza, debe realizarse conforme lo previó el legislador; esto es, como una contribución de mejoras; y, por tanto, debe gravar únicamente el aumento de valor de la propiedad beneficiada con la obra pública. En este sentido, si los artículos en cita, prevén que el impuesto se calculará tomando en cuenta el costo de la obra por derramar y establecen como fórmula, la división entre los contribuyentes, es claro que se viola el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues el impuesto no repercute en el hecho imponible -aumento de valor del inmueble-, sino en un elemento ajeno a éste; a saber, el costo total de la obra pública”.⁶⁰

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO

Amparo en revisión 165/2009. Manuel Camelo Hernández. 10 de diciembre de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez. Secretaria: Ana María Chibli Macías.

Amparo en revisión 244/2009. Parque Industrial Apodaca, S.A. de C.V. 12 de febrero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Eduardo López Pérez. Secretario: Luis Alberto Mata Balderas.

Amparo en revisión 218/2010. Industrias del Álcali, S.A. de C.V. 7 de octubre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Secretario: Ricardo Iván Hinojosa Santos.

Amparo en revisión 303/2010. 19 de enero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Javier Coss Ramos. Secretaria: Ana María Chibli Macías.

I.1.2.5. Principio de equidad.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los recursos de revisión de Amparo Indirecto número 391/92, promovido por Pyosa, S.A. de C.V.; y 1243/93, promovido por Multibanco Comermex, S.A., integró un paradigmático criterio en el que definió los rasgos inherentes al principio de equidad tributaria. La lectura de las consideraciones en las que descansó la ejecutoria de mérito permiten comprender en todo su alcance este derecho fundamental de justicia fiscal⁶¹:

⁶⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, abril de 2012, Tomo 2, página 1702.

⁶¹ Dichas ejecutorias integraron la tesis jurisprudencial 41/1997, aprobada por el Tribunal Pleno de la SCJN el 2 de junio de 1997: **“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.** El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en

“El principio de igualdad o equidad, se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación.

Por ello, el texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

Asimismo, relacionándolo con la materia tributaria, la Constitución consigna expresamente el principio de equidad, para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deban ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor.

Por su parte, la doctrina ha puesto énfasis en que el verdadero sentido que la equidad tiene, es el de colocar a los habitantes del país en unas condiciones tales, que puedan desde ellas acceder a otros bienes y derechos superiores, protegidos constitucionalmente.

De esta forma, el principio de equidad pretende eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, en cuanto que si éstas proliferan y toleran por la complacencia de los Poderes públicos, resultaría entonces del todo ilusorio que los particulares que se encuentran en tales situaciones, tengan acceso al ejercicio y efectividad de sus derechos y legítimas aspiraciones, sin que importe que unas y otras sean reconocidas por la Constitución.

Sin embargo, no se exige que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes -caso del igualitarismo-, ya que si se aceptan y protegen constitucionalmente la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, se está reconociendo implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas.

Lo que se trata, más bien, es evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, vengan a producir como efecto de su

similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo [31, fracción IV, constitucional](#), lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional”.

aplicación la ruptura de esa igualdad, introduciendo como consecuencia un trato discriminatorio entre dichas situaciones.

Inversamente, sería contrario al principio de equidad, y por tanto, inconstitucional, toda norma que, puesta en vigor para que se aplique sobre una situación de desigualdad entre distintos sujetos, venga en su aplicación a tratar a éstos de manera paritaria o equidistante, generando así más discriminación que la que se pretendía eliminar.

Por tanto, no sólo habrá discriminación injustificada cuando se establezca un trato diferenciado por razones distintas a las de obtener igualdad de hecho, sino también cuando se estructura una norma de tal manera que produzca en sí misma efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones de desigualdad o disparidad.

En este sentido, la igualdad reclama que las normas legales respeten no sólo las preexistentes situaciones de igualdad entre los sujetos, sino también que las normas se apliquen de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de discriminación a situaciones de igualdad, en una palabra, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

El principio de equidad, entonces, no implica la necesidad de que todos los sujetos se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de todos los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio -o una falta de beneficio- desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos.

Naturalmente, se trata de los criterios jurídico-normativos contenidos en las normas jurídicas, así como los criterios adoptados para la aplicación de las normas, puesto que la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. Por ello, lo que no protege dicho precepto constitucional, como derecho fundamental, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables".⁶²

Con base en los razonamientos anteriores la Suprema Corte de Justicia de la Nación enunció como rasgos esenciales del principio de equidad tributaria los siguientes:

"a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella

⁶² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43.

desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, y que carece de una justificación objetiva y razonable.

b) El principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador tributario cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

d) Por último, para que la diferenciación tributaria resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal disposición sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

De acuerdo con todas las consideraciones y criterios anteriores, la norma tributaria no será constitucionalmente legítima cuando imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales, o no discrimine de la misma forma situaciones objetivamente diversas.

De esta forma, los distingos subjetivos, arbitrarios o caprichosos por parte del legislador o de las autoridades, tratando de modo dispar lo que es jurídicamente igual, o igual lo que es diverso, deben considerarse contrarios al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional.⁶³

De esta manera, en palabras del maestro Burgoa Toledo se puede concluir que "... la equidad implica tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales conforme al viejo adagio Aristotélico, es decir, para efectos tributarios, las personas ubicadas dentro de una misma *situación jurídica o condición económica* deben ser tratadas normativamente de manera igual que su similar, en tanto que no es posible tratar de igual forma a quienes cuentan con distintas condiciones para lograr un equilibrio que conlleva a una armonía impositiva... no debe existir un trato preferente a unas personas en detrimento de otras. Para cumplir este principio deben atenderse a las diferencias reales de los contribuyentes, es decir, que aun

⁶³ *Ibid.*

cuando todos los mexicanos tienen la misma posición frente a la ley, ello es solo es *igualdad formal o política*; no obstante, la equidad tributaria busca la igualdad sustancial o social, esto es, el reconocimiento (y no creación) de diferencias reales advertidas dependiendo del fin buscado".⁶⁴

I.1.2.6. Principio de legalidad.

Este principio se identifica comúnmente con el aforismo latino *nullum tributum sine lege*, esto quiere decir que no existirá un impuesto sino está consagrado en forma expresa en una ley. Así pues, conforme a la garantía constitucional referida, los elementos esenciales de una contribución como son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, deben estar consignados de manera expresa en un acto formal y materialmente legislativo, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales que participan en la recaudación, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la federación, estado o municipio en que resida.⁶⁵

Este derecho fundamental de justicia fiscal tiene su razón de ser en que en épocas pasadas los impuestos empleados reiteradamente como un instrumento de explotación de las clases sociales más bajas, práctica que aunada al despotismo, al abuso del poder político ejercido por reyes, emperadores y señores feudales, trajo como resultado movimientos sociales y rebeliones que tuvieron como finalidad establecer limitaciones al poder tributario de los soberanos.⁶⁶

⁶⁴ BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Principios Tributarios, Entre la Legalidad y el Conocimiento*. Editorial Dofiscal, 1ª edición, México, 2012,. Páginas 87 a 89.

⁶⁵ *Vid.*, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte, página 172.

⁶⁶ LEAL GALINA, José Guillermo, 2003, *La Constitucionalidad de las reglas de miscelánea fiscal que establecen las declaraciones por medios electrónicos*, Tesis de Licenciatura, México, Universidad de las Américas Puebla,

Uno de los antecedentes históricos más importantes del principio de legalidad tributaria se encuentra en la Carta Magna de Juan Sin Tierra de 1215. Este documento constituye un pacto por virtud de la cual el rey Juan I de Inglaterra se comprometió a respetar determinadas garantías que le fueron exigidas por un grupo de nobles que se rebelaron en su contra con motivo de los abusos que habían sufrido durante su reinado, entre de ellos los elevados impuestos y las duras represalias contra quienes no los pagaban.

Por tanto, resultan de especial interés para nuestro estudio las cláusulas 12 y 14, en las cuales se estableció la proscripción de dichas prácticas:

"12. No se impondrán derecho de escudo (scoutage) ni subsidio en nuestro reino, a menos que sea por el Consejo Común de nuestro reino, excepto para redimir nuestra persona, y para armar caballero a nuestro hijo mayor, y para casar una vez a nuestra hija mayor, y para esto no se pagará más que un subsidio razonable. De la misma manera deberá hacerse respecto de los subsidios de los ciudadanos de Londres.

...

14. Y para tener la aprobación del Consejo Común del reino en lo tocante a la fijación de un subsidio (excepto de los tres casos arriba mencionados) o de un derecho de escudo, haremos que sean convocados los arzobispos; obispos, abades, condes y grandes barones del reino, por nuestras cartas selladas; y además de esto haremos que sean convocados, en general, por nuestros sheriffs y alguaciles, todos los demás que dependen de Nos directamente, en fecha fija, es decir, cuarenta días al menos antes de la reunión, y en un lugar preciso; y en todas las cartas de tal convocatoria especificaremos la causa de ella. Y hecha de esta forma la convocación, se precederá al despacho de los negocios el día señalado, según el parecer de los que se hallaren presentes, aunque todos los que fueron convocados no hayan concurrido."⁶⁷

página 10, [en línea], consultado el 17 de julio de 2013, disponible en internet: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal_g_jg/capitulo2.pdf

⁶⁷ Pacheco Gómez, M. *Los Derechos Humanos Documentos Básicos*, 3ª edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago 2000. Páginas 39 a 49.

Asimismo, este principio vino a satisfacer la exigencia de que fueran los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que los contribuyentes puedan conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.⁶⁸

Posteriormente, el principio de legalidad tributaria fue replicado en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, así como en la Constitución Francesa de 1791 y desde entonces fue progresivamente adoptado en todo el mundo hasta convertirse en un derecho fundamental de seguridad jurídica y de justicia fiscal reconocido universalmente.

Ahora bien, cabe destacar que este principio fundamental del derecho tributario admite 2 excepciones previstas en la propia Constitución Federal, en sus artículos 29 y 131.

Al primer caso de excepción se le conoce en la doctrina como decreto ley o decreto de necesidad y lo constituye la facultad que tiene el titular del ejecutivo federal para suspender temporalmente en todo el territorio nacional o en un lugar determinado aquellas garantías individuales (como las previstas en el artículo 31, fracción IV) que pudieran constituir obstáculo para hacer frente rápida y fácilmente a los casos de emergencia que el mismo artículo 29 prevé:

"Artículo 29. En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente cuando aquel no estuviere reunido, podrá restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la restricción o suspensión se contraiga a determinada persona. Si la restricción o suspensión tuviese lugar hallándose el

⁶⁸ Vid., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, noviembre de 1997, página 78.

Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará de inmediato al Congreso para que las acuerde.

En los decretos que se expidan, no podrá restringirse ni suspenderse el ejercicio de los derechos a la no discriminación, al reconocimiento de la personalidad jurídica, a la vida, a la integridad personal, a la protección a la familia, al nombre, a la nacionalidad; los derechos de la niñez; los derechos políticos; las libertades de pensamiento, conciencia y de profesar creencia religiosa alguna; el principio de legalidad y retroactividad; la prohibición de la pena de muerte; la prohibición de la esclavitud y la servidumbre; la prohibición de la desaparición forzada y la tortura; ni las garantías judiciales indispensables para la protección de tales derechos.

La restricción o suspensión del ejercicio de los derechos y garantías debe estar fundada y motivada en los términos establecidos por esta Constitución y ser proporcional al peligro a que se hace frente, observando en todo momento los principios de legalidad, racionalidad, proclamación, publicidad y no discriminación.

Cuando se ponga fin a la restricción o suspensión del ejercicio de los derechos y garantías, bien sea por cumplirse el plazo o porque así lo decrete el Congreso, todas las medidas legales y administrativas adoptadas durante su vigencia quedarán sin efecto de forma inmediata. El Ejecutivo no podrá hacer observaciones al decreto mediante el cual el Congreso revoque la restricción o suspensión.

Los decretos expedidos por el Ejecutivo durante la restricción o suspensión, serán revisados de oficio e inmediatamente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que deberá pronunciarse con la mayor prontitud sobre su constitucionalidad y validez".

Un ejemplo del uso de esta facultad lo encontramos durante la segunda guerra mundial, luego de que 2 barcos nacionales fueran hundidos por un submarino alemán, por decreto de fecha 1 de junio de 1942, el gobierno de México con la aprobación del Congreso de la Unión, declaró que desde el 22 de mayo de 1942 nuestro país le declaraba la guerra a Alemania, Italia y Japón. Con motivo de dicha situación fueron suspendidas por el tiempo que durara el conflicto, en todo el territorio nacional, aquellas garantías que pudieran constituir un obstáculo para hacer frente rápida y fácilmente a la situación creada por el estado de guerra. Por ello, concedió facultades extraordinarias al ejecutivo federal para introducir en los distintos ramos de la administración pública las modificaciones necesarias para que pudiera con la mayor eficacia atender las exigencias de la seguridad tanto en el

interior como respecto del exterior, así como de expedir las leyes que las condiciones del país reclamaran.⁶⁹ En tales condiciones, el ejecutivo quedó autorizado para legislar en los distintos ramos de la administración entre los cuales está comprendido el hacendario y por otra parte la creación de los nuevos impuestos o la elevación de la tasa de los ya existentes, prevenciones necesarias en un estado de guerra, a fin de incrementar los ingresos y satisfacer los gastos públicos, aumentados considerablemente por razón de ese estado.⁷⁰ Una contribución en particular creada en ejercicio de dichas facultades extraordinarias fue el impuesto del 8% sobre dividendos.

La segunda excepción al principio de legalidad tributaria, se encuentra establecida en el artículo 131, segundo párrafo de la Constitución Federal, se le conoce en la doctrina como decreto delegado y a través de dicho precepto se faculta el ejecutivo federal para regular el comercio exterior, la economía, la estabilidad de la producción nacional, y cumplir cualquier otro propósito en beneficio del país:⁷¹

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

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de 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 su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

⁶⁹ *Vid.*, Diario Oficial de la Federación correspondiente al día sábado 13 de junio de 1942.

⁷⁰ *Vid.*, Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, volumen XXXVII, Primera Parte, página 203.

⁷¹ *Vid.*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVII, Tomo 1, página 298.

Esta facultad sí es más comúnmente usada por el ejecutivo federal puesto que precisamente la intención del legislador al otorgar esa facultad al Presidente de la República mediante la adición del segundo párrafo en estudio en el año de 1951 fue que el sistema fiscal cumpliera con los principios de elasticidad y suficiencia en la imposición para que el Estado pueda, material y jurídicamente, adecuar o alterar los aranceles en atención a las necesidades económicas imperantes en el país en un momento determinado.⁷²

Estos dos últimos casos constituyen excepciones a el principio de legalidad tributaria, pues de manera extraordinaria admiten la posibilidad de que una norma tributaria tenga un origen formalmente no legislativo, sino ejecutivo.

Finalmente, conviene resaltar que es tal la entidad de este principio como garantía de la seguridad jurídica de los contribuyentes que de plantearse una violación a éste, conjuntamente con reclamos por la violación a otras garantías de justicia fiscal, el de legalidad deberá ser de estudio previo a los demás, pues constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, situación que conduce a concluir que, de no respetarse este principio, por más que estuvieran cumplidos los demás, tal infracción conduciría a estimar inconstitucional el tributo respectivo, dado que no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.⁷³

⁷² *Ibid.*

⁷³ *Vid.*, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, Agosto de 1999, página 20.

CAPÍTULO II. LA IMPOSICIÓN A LA PROPIEDAD INMOBILIARIA.

Históricamente, la posesión de propiedad raíz y su acumulación, se relaciona con la detentación de poder por la importancia de la tierra como fuente de riqueza.⁷⁴ Por ello, su imposición ha constituido uno de los conceptos tributarios de más antigua existencia en las sociedades políticas.⁷⁵

Así, encontramos antecedentes de impuestos sobre la propiedad o posesión de la tierra desde la época antigua en Egipto, Grecia y Roma; efímeramente implementados casi al final de la época colonial de la Nueva España y durante la época independiente de México fueron numerosas las disposiciones legales que reglamentaron el gravamen sobre la propiedad raíz, las cuales tenían vigencia muy corta debido a que se establecían, en algunos casos, para fines específicos, con el objeto de obtener recursos que permitieran atender las necesidades urgentes del erario propias de los acontecimientos políticos y sociales propios de esa etapa. No fue sino hasta el año de 1855 en el que se uniformaron para toda la república, las contribuciones sobre la propiedad raíz.⁷⁶

Durante el periodo revolucionario fueron varias las leyes que se expidieron con el objeto de gravar la propiedad o posesión de la tierra, sin embargo en esta última etapa se establecieron de manera general para todo el territorio de la república y se tendió también a aplicarlo cada vez sobre bases más equitativas, incluso mediante la creación de "Juntas calificadoras" que tendrían por objeto registrar las propiedades raíces, fijar su avalúo y el monto de los capitales, información que deberían remitir a su vez a "Juntas Inspectoras de

⁷⁴ CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Imposición a la Riqueza en México*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1ª edición, México, 1983. Página 37.

⁷⁵ EVANGELISTA ORTIZ, Guadalupe, *El Impuesto Predial en las Haciendas Públicas Municipales*, Coedición del Centro Nacional de Desarrollo Municipal de la Secretaría de Gobernación y Fideicomiso para la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, 1ª edición, México 1989. Página 37.

⁷⁶ *Íbid.* Páginas 5 a 22.

Catastro" con el objeto de resolver las quejas o reclamaciones de los contribuyentes sobre la calificación de sus propiedades o capitales.⁷⁷

Asimismo, resultan relevantes como antecedentes de la situación actual del impuesto predial, las Convenciones Nacionales Fiscales que se realizaron en 1925, 1933 y 1947, pues en ellas se ocuparon, entre otros temas, de estudiar los impuestos sobre la propiedad territorial con la finalidad de perfeccionar su estructuración y recaudación, por la importancia que había venido teniendo dicha contribución para las haciendas públicas municipales. Destacando como recomendaciones derivadas de la primera y segunda convenciones, uniformar la imposición fiscal territorial en la república, así como la necesidad de censar y empadronar en catastros las fincas rústicas y urbanas del país; y de la tercera convención nacional como propuestas trascendentes encontramos uniformar a nivel nacional los elementos del impuesto predial como el objeto y base, además se estableció que la propiedad inmueble debía ser fuente de imposición local, por consiguiente, se recomendaba que la federación derogara sus contribuciones que tuvieran por objeto la propiedad raíz.

Finalmente, como se mencionó en el subcapítulo I.1.1.2.1.1.2, de este trabajo de investigación, hasta principios de la década de 1980, la Constitución Federal, no concedía a ningún orden de gobierno, facultad exclusiva para establecer contribuciones a la propiedad inmobiliaria, sin embargo, con motivo de la reforma constitucional al artículo 115, publicada el jueves 3 de febrero de 1983, en el Diario Oficial de la Federación, el impuesto predial se estableció como un concepto que en todo caso debería integrar la hacienda municipal. Lo que abonó en una mayor autonomía del municipio frente a los demás niveles de gobierno, además, a través de una subsecuente reforma a dicho precepto efectuada a finales del año 1999, se dotó de mayor intervención al municipio en el procedimiento para establecer las contribuciones municipales, para tal efecto, los ayuntamientos propondrían a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y

⁷⁷ *Íbid.* Páginas 22 a 24.

las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirven de base al cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

II.1. El impuesto predial.

II.1.1. Definición.

El impuesto predial es una contribución cuyo objeto es gravar la riqueza inmobiliaria, entendida ésta como la propiedad o posesión de predios urbanos, rústicos, ejidales, comunales y sus construcciones adheridas.

II.1.2. Elementos.

II.1.2.1. Elementos subjetivos de la relación tributaria.

En el impuesto predial, como en todas las demás contribuciones, encontraremos a dos clases de sujetos, a uno denominado sujeto activo y otro denominado pasivo. El primero de éstos, a partir de la potestad tributaria de la que se le dotó en el año de 1983, por virtud de la reforma al artículo 115 de la Constitución Federal, está representado por el municipio, quien es desde entonces el titular del tributo en cuestión y está facultado para exigir su pago a los sujetos pasivos. Aunque cabe anotar, según se comentó en el subcapítulo I. 1.1.1.2.1.1.1, que si bien con motivo de dicha reforma, el municipio percibe con exclusión de los demás órdenes de gobierno los rendimientos del impuesto a la propiedad o posesión raíz, entre otros conceptos que tiene garantizados para recaudar o recibir, está imposibilitado para establecer contribuciones por sí mismo, pues es la legislatura estatal quien debe aprobar para cada ejercicio las leyes de ingresos municipales.⁷⁸

⁷⁸ NUÑO SEPÚLVEDA, José Ángel, *Análisis y Comentarios Sobre los Elementos Tributarios del Impuesto Predial en México*, Hacienda Municipal, INDETEC, revista número 75, año 21, junio de 2001. Página 63.

Por lo que hace al sujeto pasivo, por lo general las legislaciones fiscales municipales coinciden en señalar como sujetos pasivos directos a los siguientes:

- Propietarios o poseedores de predios rústicos o urbanos y/o sus construcciones permanentes o adheridas a ellos.
- Núcleos de poblaciones ejidales y/o comunales.
- Fideicomitentes o fideicomisarios.
- Propietarios o poseedores de plantas de beneficio y establecimientos mineros o metalúrgicos.⁷⁹

De igual manera, resulta común encontrar señalados como responsables solidarios a los siguientes:

- Copropietarios.
- Coposedores.
- Fideicomisarios.
- Comisarios o representantes ejidales o comunales.
- Acreedores hipotecarios.
- Usufructuarios.
- Titulares de certificados de participación inmobiliaria.⁸⁰

Complementariamente, en algunas disposiciones normativas encontramos también la figura de los responsables sustitutos, pudiendo ser éstos:

⁷⁹ *Ibid.*, páginas 63 a 64.

⁸⁰ *Ibid.* Páginas 64 a 65.

- Empleados de las oficinas recaudadoras, que de alguna manera, permiten o se prestan para causar un daño patrimonial a la hacienda municipal.
- Funcionarios o notarios públicos que autoricen o den fe de algún acto o contrato sin haberse cerciorado previamente del pago del Impuesto.⁸¹

II.1.2.2. Objeto.

Un elemento esencial de todo impuesto lo constituye su objeto, el cual definimos en el subcapítulo I.1.1.2.2. como el presupuesto de hecho o hipótesis establecida en la ley tributaria de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria. Lo que la doctrina y en ocasiones la legislación denominan como hecho imponible o hecho generador de la contribución.

En el caso del impuesto predial, su objeto se encuentra delimitado por lo dispuesto en el artículo 115, fracción IV, inciso a), de la Constitución Federal:

"Artículo 115.

...

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

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles".

(El subrayado es mío)

De lo anterior se sigue que, en cuanto al objeto del tributo se refiere, éste deberá ser la propiedad y/o posesión inmobiliaria, independientemente de si se trata de un

⁸¹ *Ibid.* Página 65.

inmueble terreno, un inmueble terreno y construcción, o sólo construcción. Igualmente, será decisión de cada Municipio proponer la creación de un solo impuesto que agrupe o no todos los supuestos.⁸²

Luego, partiendo de la hipótesis de que el municipio decida incluir dentro de un mismo gravamen los diversos supuestos mencionados con anterioridad, el objeto del impuesto predial sería precisamente la propiedad y/o posesión de un inmueble: terreno, terreno y construcción o sólo construcción.⁸³

Así pues, podemos considerar a los supuestos identificados previamente como el objeto general del impuesto predial, aunque las autoridades fiscales de cada municipio con el afán de aclarar, circunscribir o simplificar lo más posible el objeto de este gravamen, bien sea en el texto de la ley de ingresos respectiva, en algún reglamento u otra disposición administrativa equivalente, particularizan o individualizan los tipos, formas o medios de tenencia y/o propiedad inmobiliaria, quedando implícito (aunque también se hace en forma expresa), los tipos de inmuebles y/o construcciones que no son considerados como objeto del Impuesto, dándoles en ocasiones, el calificativo de "exentos".⁸⁴

Debido a lo anterior, es que las diversas legislaciones en el nivel municipal podemos encontrar que se especifican como conceptos que causan la contribución:

a) La propiedad y posesión de predios:

- 1) Urbanos y rústicos.
- 2) Suburbanos.
- 3) Ejidales.
- 4) Comunales.

⁸² *Ibid.* Página 63.

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ *Ibid.*

b) La propiedad y posesión de construcciones en predios:

- 1) Urbanos y rústicos.
- 2) Ejidales y Comunales.

c) La propiedad y posesión de plantas de beneficio, establecimientos metalúrgicos y mineros.

d) Posesión de predios propiedad de la federación, del estado o de los municipios.

e) Propiedad y posesión de bienes muebles.

f) Usufructo y nuda propiedad.

g) Mejoras.

Del análisis anterior, se desprende que en la generalidad de los casos, el impuesto predial grava la propiedad y/o posesión de predios urbano y rústicos. La posesión reemplaza a la propiedad en aquellos casos en que no exista propietario o éste no pueda determinarse, cuando el predio esté sustraído de la posesión del propietario por causas ajenas a su voluntad o cuando se derive de cualquier título que autorice la ocupación material del inmueble u origine algún derecho posesorio.⁸⁵

Finalmente, cabe anotar que el artículo 115, fracción IV, constitucional, si bien garantiza que las leyes federales no podrán limitar las facultades de los Estados para establecer las contribuciones a que se refiere en sus incisos a) y c), así como conceder exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna, respecto de las mismas; sí acota la posibilidad de extender del objeto de la contribución con relación a los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, en los siguientes términos:

⁸⁵ EVANGELISTA, Ortiz Guadalupe, *Op. Cit.*, nota 2, página 47.

"Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público."

Por virtud de la anterior limitación establecida por el constituyente, los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados y los Municipios, están exentos de los tributos sobre la propiedad inmobiliaria, siempre y cuando dichos bienes se encuentren sujetos al régimen de dominio público de los respectivos niveles de gobierno.

II.1.2.3. Base.

En el subcapítulo I.1.1.1.2.3., se definió la base imponible como el criterio que debe encontrarse establecido en la ley tributaria y que sirve para determinar ese aspecto mensurable del hecho generador para efectos de la liquidación del impuesto a cargo del contribuyente. Es a través de este elemento que se puede calcular la magnitud del hecho generador, ya sea que se trate de una suma de dinero o una magnitud variable en términos monetarios, o bien, una magnitud no expresada en términos económicos como de superficie, volumen, peso, etc. Para posteriormente, mediante la aplicación de la tarifa, determinar la cuantía de la deuda tributaria.

Tratándose del impuesto predial, si se parte de la idea de que el impuesto grava la propiedad o posesión de predios urbanos, rústicos, ejidales, comunales y sus construcciones adheridas; obligado resulta concluir que la porción de riqueza considerada como fuente gravada es precisamente la que se halla representada por los predios, entendido esto como la suma del terreno y la construcción, y que, en consecuencia, el monto del gravamen debe fijarse en relación directa con el valor de esos bienes, pues es la propiedad o la posesión de

los mismos lo que revela que un particular cuenta con la capacidad suficiente para aportar una parte de su patrimonio al erario.⁸⁶

Partiendo de lo anterior, como referente para la fijación del valor del inmueble, puede considerarse, según la entidad federativa, el valor catastral, el valor que arroje el avalúo practicado por la autoridad fiscal o por personas registradas o autorizadas por ella, el valor declarado por el contribuyente, el valor de la rentas que genere el predio⁸⁷, o bien,

⁸⁶ Vid. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, abril de 2000, página 338.

⁸⁷ Un ejemplo de este tipo de sistema para el cálculo de la base gravable de la contribución lo encontramos en el artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal que previó hasta su derogación (27/12/2007) que aquellos contribuyentes otorgaran el uso o goce temporal de un inmueble, inclusive para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad, deberían calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resultara entre el valor del inmueble y el que se determinara de acuerdo al total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal.

Respecto a este sistema para la fijación de la base gravable, se pronunció el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la jurisprudencia P./J. 61/96, considerándolo válido en los siguientes términos:

“PREDIAL. EL ARTICULO 149, FRACCION II, DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD AL FIJAR EL IMPUESTO CON BASE EN EL VALOR CATASTRAL DEL INMUEBLE, DETERMINADO, RESPECTO DE LOS QUE OTORGAN EL USO O GOCE TEMPORAL, CONFORME A LAS CONTRAPRESTACIONES QUE OBTIENEN. Establece el precepto legal mencionado que cuando los contribuyentes del impuesto predial otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción I de ese precepto y el que se determine de acuerdo con el total de las contraprestaciones que se obtengan por dicho uso o goce temporal. Lo anterior no resulta desproporcional ni inequitativo, pues si el impuesto predial grava la propiedad o posesión del suelo o de éste y de las construcciones adheridas a él, al obligarse a determinar el valor catastral del inmueble sobre el que debe calcularse el impuesto, con base en las contraprestaciones que correspondan por su uso o goce temporal, se atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes en razón de la naturaleza real de este tributo, en virtud de que el valor del inmueble se determina atendiendo a las características a que se refiere la fracción I del precepto y también, de un modo más preciso, de acuerdo con las contraprestaciones mencionadas, pues, lógicamente, al pactarse éstas en un momento determinado se atiende al valor que se le otorga al inmueble, y la naturaleza del impuesto predial es que su determinación se haga en razón del valor real. Por lo que se refiere al principio de equidad, también es respetado por el impuesto en cuestión, pues al considerar el legislador que inmuebles idénticos y en lugar similar no tienen el mismo valor para el que los arrienda y para el que los habita, da un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, pues por una parte, todos los sujetos pasivos del tributo que poseen o son propietarios de bienes inmuebles que no se otorguen en arrendamiento, determinarán la base por el mismo procedimiento establecido en la ley o bien de conformidad con los valores unitarios determinados por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, y por otra, todos los poseedores o propietarios de bienes inmuebles dados en arrendamiento, determinarán la base de conformidad con el procedimiento a que se refiere la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, recibiendo así un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, y variando únicamente en el monto del entero de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente”.

Amparo en revisión 1666/95. Multiva México, S.A. de C.V. 6 de junio de 1996. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Martín Angel Rubio Padilla.
Amparo en revisión 1668/95. Inmobiliaria Lasago, S.A. de C.V. 6 de junio de 1996. Mayoría de diez votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Mercedes Rodarte Magdaleno.
Amparo en revisión 1700/95. Imref, S.A. de C.V. 6 de junio de 1996. Mayoría de diez votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Juan Ramírez Díaz.

puede determinarse a través de cualquier otro método o sistema que estime pertinente el legislador, siempre y cuando éste se ajuste a la realidad.

De especial relevancia para el tema del cálculo de la base gravable del impuesto predial, resulta la reforma constitucional efectuada al artículo 115, fracción IV, así como su artículo quinto transitorio, publicada en el Diario Oficial de la Federación, correspondiente al 23 de diciembre de 1999:

Amparo en revisión 1861/95. Plantas Industriales, S.A. 6 de junio de 1996. Mayoría de diez votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: José Guadalupe Tafoya Hernández.
Amparo en revisión 222/96. Inmobiliaria y Distribuidora del Centro, S.A. de C.V. 6 de junio de 1996. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el quince de octubre en curso, aprobó, con el número 61/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a quince de octubre de mil novecientos noventa y seis.

Aunque es cierto, una parte del citado numeral fue declarado inconstitucional, empero, esto se debió a que una vez que se establecía el valor comercial o de mercado del inmueble al que se llegaba a través del valor de la rentas, éste se multiplicaba por diez, procedimiento de determinación del impuesto predial a cargo que fue declarado inconstitucional reiteradamente por el Poder Judicial de la Federación, de lo que derivó la jurisprudencia por unificación de criterios P./J. 23/2004 :

“PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL INCLUIR EL FACTOR 10.00 EN EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO RELATIVO, RESPECTO DE INMUEBLES QUE SE OTORGAN EN USO O GOCE TEMPORAL, INCLUSIVE PARA LA INSTALACIÓN O FIJACIÓN DE ANUNCIOS O CUALQUIER OTRO TIPO DE PUBLICIDAD, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. El hecho de haberse incluido a partir del 1o. de enero de 2002 en el artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal, el factor 10.00 para calcular la base gravable del impuesto predial respecto de inmuebles que se otorguen en arrendamiento, viola los principios de proporcionalidad y equidad tributarias establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que, por una parte, se distorsiona la base gravable del impuesto predial, en atención a que si ésta debía ser equiparable al valor de mercado o comercial de los inmuebles en términos de lo dispuesto por los artículos quinto transitorio del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 1999 y 115, fracción IV, inciso c), antepenúltimo párrafo, de la Constitución Federal, no existe razón alguna que justifique elevar dicho valor comercial diez veces más de lo que realmente corresponde, toda vez que con ello se desconoce la auténtica capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto y, por otra, se establece un tratamiento distinto a los contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes inmuebles al obligarlos a pagar el impuesto predial sobre una base que no corresponde a su valor de mercado o comercial, sino a uno distinto, en relación con aquellos que determinan el valor de ese tipo de inmuebles a través de la práctica de un avalúo directo por persona autorizada o mediante la aplicación de los valores unitarios al valor del suelo o a éste y a las construcciones adheridas a él. No obstante, la inconstitucionalidad de dicho factor no implica que este tipo de contribuyentes dejen de enterar el impuesto relativo, sino sólo que deberán calcular el valor catastral de los inmuebles otorgados en arrendamiento en términos de lo dispuesto por la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, sin incluir el referido factor 10.00 y pagar el tributo conforme al valor más alto que resulte entre el así determinado y el previsto en la fracción I del propio artículo”.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 17/2003-PL. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Octavo Tribunal Colegiado de la misma materia y circuito. 23 de marzo de 2004. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Humberto Román Palacios. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veinticinco de marzo en curso, aprobó, con el número 23/2004, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinticinco de marzo de dos mil cuatro.

**Decreto por el que se declara reformado y adicionado el artículo 115 de la
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

"Artículo 115.

...

IV. ...

a) a c). ...

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

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

Las Legislaturas de los Estados aprobarán las Leyes de Ingresos de los Municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los Ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen.'

Artículos transitorios.

Artículo primero. El presente decreto entrará en vigor noventa días después de su publicación en Diario Oficial de la Federación, salvo lo previsto en los artículos siguientes: ...'

Artículo segundo. Los Estados deberán adecuar sus Constituciones y leyes conforme a lo dispuesto en este decreto a más tardar en un año a partir de su entrada en vigor. En su caso, el Congreso de la Unión deberá realizar las adecuaciones a las leyes federales a más tardar el 30 de abril del año 2001.

En tanto se realizan las adecuaciones a que se refiere el párrafo anterior, se continuarán aplicando las disposiciones vigentes.

Artículo tercero. Tratándose de funciones y servicios que conforme al presente decreto sean competencia de los Municipios y que a la entrada en vigor de las reformas a que se refiere el artículo transitorio anterior sean prestados por los Gobiernos Estatales, o de manera coordinada con los Municipios, éstos podrán asumirlos, previa aprobación del Ayuntamiento. Los Gobiernos de los Estados dispondrán lo necesario para que la función o servicio público de que se trate se transfiera al Municipio de manera ordenada, conforme al programa de transferencia que presente el Gobierno del Estado, en un plazo máximo de 90 días contados a partir de la recepción de la correspondiente solicitud.

En el caso del inciso a) de la fracción III del artículo 115, dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, los Gobiernos Estatales podrán solicitar a la legislatura correspondiente, conservar en su ámbito de competencia los servicios a que se refiere el citado inciso, cuando la transferencia de Estado a Municipio afecte, en perjuicio de la población, su prestación. La legislatura estatal resolverá lo conducente.

En tanto se realiza la transferencia a que se refiere el primer párrafo, las funciones y servicios públicos seguirán ejerciéndose o prestándose en los términos y condiciones vigentes.'

Artículo cuarto. Los Estados y Municipios realizarán los actos conducentes a efecto de que los convenios que, en su caso, hubiesen celebrado con anterioridad, se ajusten a lo establecido en este decreto y a las Constituciones y leyes estatales.'

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

La modificación constitucional de referencia resulta importante debido a que tiene repercusión en la manera en cómo se determina la base gravable del impuesto predial, pues se dota a los ayuntamientos municipales de la facultad para ser ellos quienes propongan las tablas de valores unitarios de terreno y construcciones que sirven de base para el cobro de

las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.⁸⁸ Asimismo, mediante el artículo quinto transitorio, se instó tanto al ayuntamiento como a la legislatura estatal para que actualizaran los valores unitarios de suelo y construcciones y estos fueran equiparables a los valores de mercado, de la misma manera debían proceder de ser necesario, con las tasas aplicables a para la liquidación de las mencionadas contribuciones.

De esta manera se procuró introducir mayor dinamismo a la valuación de los bienes inmuebles y la consiguiente determinación de los valores catastrales, que son base para fijar el impuesto predial, pues era constante que por la falta de actualización de los padrones catastrales éstos resultarían notoriamente inferiores a los valores que los inmuebles tienen como valor comercial por sí mismos o por la especulación inmobiliaria. Lo que traería como consecuencia un incremento en la recaudación del Municipio.

Ahora bien, se otorgó a los ayuntamientos municipales la facultad para hacer la proposición a la legislatura sobre la modificación de los valores unitarios de los inmuebles e igualarlos a los del mercado, porque ellos están más cerca de la población y tienen mejores elementos para determinar el valor de los predios sujetos a su circunscripción territorial. Por este mismo motivo, siendo conocedores de las condiciones económicas de su población, a ellos compete proponer al legislativo estatal las tasas aplicables al impuesto.⁸⁹

Sin embargo, conviene aclarar que lo anterior no implica que a partir de entonces el sistema para la determinación de la base imponible del impuesto predial a través de tablas de valores unitarios de suelo y de construcciones que propone el municipio, sea el único válido para el cálculo del valor del inmueble; pues la interpretación sistemática de la

⁸⁸ El procedimiento para la liquidación del impuesto predial a través de valores unitarios y de construcción, consiste en determinar las medidas de superficie de terreno y de construcción del inmueble, que se multiplican por las tablas de valores unitarios de superficie de terreno y de construcción correspondientes, con lo que se establece el valor aproximado del predio objeto de la contribución, que sirve de base gravable de la contribución, pues representa la porción de riqueza inmobiliaria considerada como fuente gravada. La base gravable así estimada se multiplica a su vez por la tasa porcentual aplicable, para obtener así el impuesto a cargo del contribuyente.

⁸⁹ *Vid.* Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, enero de 2005, página 1054.

reforma constitucional en relación con su artículo quinto transitorio, permite concluir que no fue intención del poder reformador otorgar a los ayuntamientos la facultad de legislar en materia tributaria sobre propiedad inmobiliaria; esta facultad, que es propia de los congresos locales de acuerdo con el artículo 116 de la Constitución Federal, sigue incólume porque no fue tocada por la reforma de 1999. La facultad otorgada a los ayuntamientos por dicha reforma fue, no cabe duda, en beneficio de los municipios, siendo lógico deducir que dicha facultad originó, correlativamente, una obligación del congreso local. Empero, esta obligación debe ser justipreciada partiendo de la base de que el poder legislativo local tiene la responsabilidad de legislar sobre todas las materias de su competencia, no sólo sobre la tributaria, tomando en cuenta la repercusión de todas las contribuciones sobre la economía del Estado y guardar el equilibrio impositivo respecto de todos los municipios, de lo cual se infiere que si éstos tienen la facultad de proponer una manera de calcular la base y las tasas de la contribución, el congreso no tiene, concomitantemente, la obligación de, simplemente, aceptar las propuestas, sino decidir con prudencia y sensatez, con una visión global, lo que procede admitir de la proposición y lo que no, y lo que debe ser agregado, máxime si se toma en consideración, por otra parte, que la ley impositiva que habrá de expedir debe respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes, que están protegidos por las limitaciones constitucionales al poder tributario.⁹⁰

En este orden de ideas, si bien el artículo quinto transitorio que lo reformó establece que en coordinación con las legislaturas de los Estados, los municipios adoptarán las medidas para que los valores unitarios de suelo que sirven de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, sean equiparables a los valores de mercado de dicha propiedad, procediendo a realizar las adecuaciones correspondientes a las tasas aplicables para el cobro de las mencionadas contribuciones y garantizar el respeto a los principios de proporcionalidad y equidad; ello no implica que la base del tributo de que se trata se calcula únicamente con los valores unitarios de suelo; luego, lo procedente es acudir

⁹⁰ Vid. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, junio de 2008, página 614.

precisamente a las legislaciones estatales, que es ante quienes se encuentra la obligación de determinar lo conducente y analizar si se acepta o no la propuesta de tablas de valores unitarios de suelo y construcciones, para que sea la que finalmente fije cuáles serán los elementos de la contribución y si es o no el caso de fijar una base alternativa para el cálculo del tributo sobre propiedad inmobiliaria.⁹¹

De las anteriores consideraciones derivó la jurisprudencia por unificación de criterios 2ª./J. 79/2008, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"PROPIEDAD INMOBILIARIA. LOS ORDENAMIENTOS QUE ESTABLEZCAN UN SISTEMA DE DETERMINACIÓN ALTERNATIVA DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO RELATIVO, RESPETAN LOS ARTÍCULOS 115, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y QUINTO TRANSITORIO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 23 DE DICIEMBRE DE 1999. Los citados preceptos otorgan a los Ayuntamientos la facultad de proponer a las Legislaturas Estatales las cuotas y tarifas aplicables, así como las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria de su respectiva circunscripción territorial. Ahora bien, la indicada facultad es concomitante con la obligación del Congreso de hacerse cargo de esa proposición para decidir si la acepta o no, lo que implica que no se otorgó a los Municipios la atribución de legislar en materia tributaria, sino que ésta corresponde, esencialmente, a los Congresos Locales. En esa virtud, las leyes hacendarias correspondientes que establezcan un sistema de determinación alternativa de la base gravable del impuesto sobre propiedad inmobiliaria y no considere sólo los valores unitarios de suelo y construcciones, sino el que resulte más alto entre éstos, el de adquisición, y el del avalúo practicado por personas autorizadas, respeta los artículos 115, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y quinto transitorio del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 1999".

SEGUNDA SALA

CONTRADICCIÓN DE TESIS 39/2008-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito y el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 23 de abril de 2008. Mayoría de tres votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Disidente: José Fernando Franco González Salas. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Tesis de jurisprudencia 79/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de abril de dos mil ocho.

⁹¹ *Ibid.*

Nota: Por auto de 19 de marzo de 2009, el Presidente de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró improcedente la solicitud de modificación de jurisprudencia 4/2009, de la que fue objeto esta tesis, por falta de legitimación del promovente.

Finalmente, según se analizó en el subcapítulo I.1.2.6., de conformidad con el principio de legalidad tributaria, los elementos esenciales de una contribución como son el sujeto, objeto, base y tasa, deben estar consignados de manera expresa en un acto formal y materialmente legislativo, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales que participan en la recaudación, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la federación, estado o municipio en que resida.⁹²

La anterior regla, para la contribución estudio, trasciende a la forma en que se calcula el valor del inmueble, puesto que éste constituirá la base gravable del impuesto, por consiguiente, las tablas de valores unitarios de terreno y construcciones aplicables, así como los parámetros para clasificarlo, o cualquier otro tipo procedimiento a través del cual se cuantifique dicho valor, deben quedar establecidos en la ley tributaria respectiva, de manera tal que a la autoridad fiscal municipal no le quede ningún margen de discrecionalidad en cuanto a su determinación sino que su función se limite a aplicar las disposiciones de observancia obligatoria establecidas por el legislador.

Resultan ilustrativas de la trascendencia de este principio en la integración de la base gravable del impuesto predial, los siguientes precedentes que ha dictado el Poder Judicial de la Federación:

⁹² *Vid.*, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 91-96, Primera Parte, página 172.

"PREDIAL, EL ARTICULO 66 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE DEL 10. DE ENERO DE 1981 AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO CITADO ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD CONTENIDO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL. El artículo 66 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, vigente del 10. de enero de 1981 al 31 de diciembre de 1982 faculta a la Tesorería del Distrito Federal para fijar el valor catastral de un predio aplicando los valores unitarios de tierra y de construcción que ella misma aprueba, sin que la propia ley establezca criterio alguno para fijarlos, ya que únicamente señala que debe auxiliarse de la Comisión Asesora de Valores Catastrales, sin establecer en qué consiste el auxilio ni cómo debe prestarse. Por tanto, al quedar al arbitrio de la autoridad exactora la determinación de la base gravable del impuesto predial, elemento fundamental y característico del impuesto, la disposición viola la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos".

Amparo en revisión 1751/82. *Magdaleno Castillo Rodríguez*. 15 de marzo de 1983. Unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Díaz Infante, Pavón Vasconcelos, Rebolledo, Rodríguez Roldán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, Salmorán de Tamayo, Sánchez Vargas, del Río, Calleja García, León Orantes y Presidente Iñárritu. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Pedro Esteban Penagos López. Séptima Epoca, Volúmenes 169-174, Primera Parte, página 53.

Amparo en revisión 1754/82. *Sergio A. Sánchez Castellanos*. 5 de julio de 1983. Unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Rebolledo, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Sánchez Vargas, del Río, Calleja García, León Orantes, Olivera Toro y Presidente Iñárritu. Ponente: Manuel Gutiérrez de Velasco. Secretario: Pedro Esteban Penagos López. Séptima Epoca, Volúmenes 175-180, Primera Parte, página 97.

Amparo en revisión 8926/82. *Concepción Hernández Santiago*. 24 de abril de 1984. Unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas, Castellanos, Azuela Güitrón, Langle Martínez, Pavón Vasconcelos, Rodríguez Roldán, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán, Moreno Flores, Calleja García, León Orantes, Olivera Toro y Presidente Iñárritu. Ponente: Eduardo Langle Martínez. Secretaria: Martha Moyao Núñez. Séptima Epoca, Volúmenes 181-186, Primera Parte, página 144.

Amparo en revisión 6191/83. *Jorge Correa M. y otra*. 15 de octubre de 1985. Unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros: López Aparicio, López Contreras, Cuevas, Castellanos, Azuela Güitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, de Silva, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, Salmorán, Moreno Flores, del Río, Ortiz Santos, Schmill Ordóñez, Olivera Toro y Presidente Iñárritu. Ponente: Manuel Gutiérrez de Velasco. Secretario: Oscar Hernández Peraza. Séptima Epoca, Volúmenes 199-204, Primera Parte, página 85.

Amparo en revisión 504/85. *Kodak Mexicana, S.A. de C.V.* 8 de septiembre de 1988. Unanimidad de quince votos de los señores ministros: de Silva, Alba Leyva, Azuela, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río. Ponente: Santiago Rodríguez Roldán. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Texto de la tesis aprobado por el Tribunal en Pleno el jueves diez de noviembre de mil novecientos ochenta y ocho. Unanimidad de 18 votos de los señores ministros: Presidente Carlos del Río Rodríguez, Carlos de Silva Nava, Salvador Rocha Díaz, Samuel Alba Leyva, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Ernesto Díaz Infante, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán, José Martínez Delgado, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Angel Suárez Torres, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Ulises Schmill Ordóñez. (México, D.F., a 14 de noviembre de 1988.)

Genealogía

Informe 1988, Primera Parte, Pleno, tesis 18, página 802-30. Gaceta número 10-12, Noviembre-Diciembre de 1988, página 37. Apéndice 1917-1995, Primera Parte, Tomo I, Pleno, tesis 268, página 250.

Observaciones

En el Apéndice de Concordancias publicado en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 33 Septiembre de 1990, página 163, a la presente tesis se le asignó el número P. 26/88, por ser éste el número con que fue aprobado por la instancia emisora.

"IMPUESTO PREDIAL. SON INCONSTITUCIONALES LAS LEYES QUE FACULTAN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS A ACTUALIZAR, POR MEDIO DE TABLAS DE VALORES CATASTRALES, LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE SINALOA). Los artículos 1o, fracción VIII, 2o., 5o. y 7o. de la Ley de Ingresos del Municipio de Culiacán, Sinaloa, para el Ejercicio Fiscal de mil novecientos noventa y tres; 47, 48, 51, 52 y 55 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Sinaloa; y 4o., 7o., fracciones VII y VIII, 12, 13, 17 y 25 de la Ley de Catastro, publicada el catorce de julio de mil novecientos cincuenta y uno, ahora abrogada por la ley de diez de enero de mil novecientos noventa y cuatro, establecen y regulan el modo en que los causantes deben tributar el impuesto predial, en tanto que en ellos se plasma el objeto, los sujetos y la base o tarifa; sin embargo, respecto de la base gravable -que se constituye con el "valor catastral" en términos de lo dispuesto en los artículos 51 y 55 de la mencionada Ley de Hacienda-, no existe seguridad y certidumbre para el causante, pues el hecho de que el artículo 5o. de la Ley de Ingresos permita actualizar las tablas de valores catastrales que toca elaborar a la Junta Central de Catastro, a la Junta Regional de Catastro y al director general de Catastro, provoca que las autoridades administrativas, con posterioridad al establecimiento del impuesto, intervengan en la determinación de la base en tanto que pueden modificar los valores catastrales de los inmuebles. En esas condiciones, si a la entrada en vigor o con posterioridad al establecimiento del impuesto, las autoridades administrativas tienen la posibilidad de actualizar el valor catastral, que constituye la base del tributo, es evidente que uno de los elementos esenciales del impuesto no queda determinado en la ley, ya que los contribuyentes no tienen la posibilidad de conocer de manera precisa la forma en que deben contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, pues en cualquier momento, la base de tributación puede ser modificada al arbitrio de las autoridades administrativas, situación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 162, publicada en la página 165, Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, ha considerado inconstitucional al establecer 'IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY'."

Amparo en revisión 385/94. Inmobiliaria Urbana Sinaloense, S.A. y coags. 1o. de abril de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio E. Alvarado Puente.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de mayo en curso, aprobó, con el número LXXXVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de mayo de mil novecientos noventa y siete.

Observaciones

Nota: Los artículos 12, 13, 17 y 25 de la Ley de Catastro del Estado de Sinaloa a que se refiere esta tesis corresponden a los actuales 30 y 32 del mismo ordenamiento. Los artículos 47, 48, 51, 52 y 55 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Sinaloa a que se refiere esta tesis, corresponden al actual 35 de ese mismo ordenamiento.

II.1.2.4. Tasa.

Otro elemento esencial de la estructura del impuesto predial es la tasa, su función, junto con la base gravable, es determinar la cuantía de la deuda tributaria, pues de su combinación resulta el impuesto a cargo del contribuyente.

Para el impuesto predial, en las leyes de ingresos municipales del país podemos encontrar los siguientes tipos de tasas:

De cuota fija: consistente en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el el valor del inmueble.⁹³

De tarifa progresiva: tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto valor del inmueble es mayor; decreciendo por el contrario cuando dicho monto resulta menor.⁹⁴

De cantidad fija: en este caso la tasa se determina aplicando una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.⁹⁵ A este tipo de tasas nos referimos en el subcapítulo I.1.1.1.2.4., como aquellas de tarifa fija, en las que no hay base imponible, porque basta que se realice el hecho generador para que se imponga al causante una deuda tributaria establecida por el legislador en una cantidad determinada.

Un ejemplo de este último tipo de tasas lo encontramos en el artículo 57, de la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2010, en dicho precepto, se establecía que "Los sujetos de este impuesto cuyos inmuebles no hayan sido

⁹³ Vid. *Supra.*, nota 32.

⁹⁴ Vid. *Supra.*, nota 34.

⁹⁵ Vid. *Supra.*, nota 37.

actualizados en los términos de los artículos 46 y 47 de la presente Ley, dependiendo de su ubicación pagarán como cuota mínima la siguiente..." y fijaba a través de una tabla el monto en número de salarios mínimos generales vigentes, que se debería pagar según la colonia en que estuviera ubicado el predio.

Por último, conviene recordar que por virtud de la reforma al artículo 115, fracción IV de la Constitución Federal, publicada el 23 de diciembre de 1999, también en este rubro se le dieron facultades a los municipios para proponer a la legislatura estatal las cuotas y tarifas aplicables para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, pues, están más cerca de la población y conocen mejor las condiciones económicas de sus habitantes, por lo que tienen mejores elementos para establecer las tasas aplicables al impuesto. Sin embargo, en términos del artículo quinto transitorio de dicha reforma constitucional, se le conminó asimismo para que realizará las adecuaciones correspondientes a las tasas aplicables para el cobro de las mencionadas contribuciones, a fin de garantizar su apego a los principios de proporcionalidad y equidad

CAPÍTULO III. EL LOTE TIPO COMO BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO PREDIAL EN EL MUNICIPIO DE OAXACA DE JUÁREZ PARA EL EJERCICIO FISCAL 2012.

III.1. Antecedentes.

III.1.1. Propuesta de ley de ingresos municipal enviada por el Ayuntamiento constitucional del municipio de Oaxaca de Juárez a la legislatura estatal.

Como se recordará, en el subcapítulo I. 1.1.1.2.1.1.2, de este trabajo de investigación, relativo a la integración de la hacienda municipal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 115, fracción IV, de la Constitución Federal, los ayuntamientos deben enviar su proyecto de ley de ingresos a la legislatura estatal en el que propongan las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria. Una vez recibida la propuesta es analizada por las legislaturas estatales quienes aprueban la propuesta o bien pueden realizar las modificaciones que estimen pertinentes, siempre y cuando motiven debidamente dicha modificación.⁹⁶

En cumplimiento al procedimiento de referencia, en sesión extraordinaria de cabildo, de fecha 14 de diciembre de 2011, los miembros del ayuntamiento de Oaxaca de Juárez aprobaron por unanimidad el dictamen del Anteproyecto de iniciativa de Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012. En el anteproyecto de mérito se implementó en el artículo 54, una nueva mecánica para la determinación del impuesto, a través de la cual se actualizaba el valor catastral de los predios que en el ejercicio fiscal 2011 pagaban una cuota mínima, así como aquellos sin superficie de terreno o construcción declarada, conforme a una tabla de valores "lote tipo".

⁹⁶ Vid. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 1129.

III.1.2. Decreto número 718, de la LXI Legislatura del Estado de Oaxaca por el que se expide la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012.

El Anteproyecto de iniciativa de Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012, fue recibido en la Oficialía Mayor de la Cámara de Diputados local el día 15 de diciembre de 2011, y durante la sesión ordinaria de fecha 21 de diciembre de 2011, correspondiente al Primer Periodo Ordinario del Segundo Año de Ejercicio Legal de la LXI Legislatura Constitucional del Estado, fue turnada para su estudio y dictaminación a la Comisión Permanente de Presupuesto y Programación.⁹⁷

La comisión respectiva analizó la propuesta de ley de ingresos municipal y en el dictamen que formuló realizó observaciones con relación a la nueva figura cuya creación se planteaba para actualizar las bases gravables de los predios ubicados en la circunscripción territorial del municipio, a la que se denominaba en el proyecto como "lote tipo". Este último hecho se hizo del conocimiento por parte del diputado presidente de la mesa directiva de la Cámara de Diputados, de manera previa a su discusión en el pleno, según se desprende de la versión estenográfica de la sesión de fecha 28 de diciembre de 2011, correspondiente al mismo periodo ordinario:

"El diputado Presidente Francisco Martínez Neri:

Compañeros diputados, con el permiso de la mesa directiva y desde luego con el permiso de todos los que aquí se encuentran presentes. Me permito informar a esta soberanía que la Comisión de Presupuesto y programación analizó la iniciativa de ley de ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez, así como las demás iniciativas enviadas por los presidentes municipales de las municipalidades que se enuncian en cada uno de los dictámenes para el ejercicio fiscal del 2012 de la cual se

⁹⁷ Vid. Versión estenográfica de Sesión Ordinaria correspondiente al Primer Periodo Ordinario del Segundo Año de Ejercicio Constitucional de la LXI Legislatura Constitucional del Estado de Oaxaca, de fecha miércoles 21 de diciembre de 2011.

desprendieron algunas observaciones que queremos hacer notar, particularmente me voy a referir en principio a las que correspondan al municipio de Oaxaca de Juárez. Respecto al impuesto predial, la Comisión solicitó al municipio integrara una definición de lote-tipo, así como detallar cómo se integra la base gravable para este impuesto a la cual recayó una respuesta favorable y aclarando las características y la base gravable de un lote-tipo, cosa que no estaba establecida y especificada en la iniciativa y desde luego provocaba confusiones para determinar la base gravable. Por otra parte, se otorgaron facultades excesivas al tesorero municipal, quedando facultado exclusivamente a final de cuentas a algunas facultades menores pero concediéndole en su caso al Presidente municipal de aquellas facultades que son de su incumbencia pero además condicionando al presidente municipal a que dé cuenta al cabildo acerca de su actuación".⁹⁸

Como se desprende de la transcripción anterior, desde la dictaminación de la propuesta de ley de ingresos municipal por parte de la Comisión de Presupuesto y Programación, surgieron inquietudes respecto del "lote tipo", por lo que se tuvo que solicitar al municipio no solo lo definiera sino también que explicara cómo es que se integraron las bases gravables que se crearon a través de dicha figura porque dicha información no venía contenida en el proyecto original.

Empero, y a pesar de la intervención del presidente de la mesa directiva, cuya finalidad fue que el pleno advirtiera lo singular del nuevo procedimiento de determinación del impuesto predial; los miembros de la Cámara de Diputados no sólo no repararon en él, sino que aun desconociendo el proyecto de ley de ingresos municipal, procedieron a discutirlo en pleno y a aprobarlo, como se aprecia más delante en la versión estenográfica de la misma sesión:

"La diputada Secretaria Ivonne Gallegos Carreño:

Dictamen de la Comisión Permanente de Presupuesto y Programación con proyecto de ley de ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez, Oaxaca para el ejercicio fiscal 2012.

⁹⁸ Versión estenográfica de Sesión Ordinaria correspondiente al Primer Periodo Ordinario del Segundo Año de Ejercicio Constitucional de la LXI Legislatura Constitucional del Estado de Oaxaca, de fecha miércoles 28 de diciembre de 2011.

El diputado Presidente Francisco Martínez Neri:

De conformidad con el artículo 81 del reglamento interior del Congreso del Estado, se requiere que antes de dar cuenta con el dictamen de la Comisión se dé lectura a la iniciativa que le hubiera motivado por lo que consultó a esta asamblea si es de dispensarse a la lectura de la iniciativa. Quienes están a favor de la dispensa sírvase levantar la mano. Aprobada la dispensa de la lectura de la iniciativa. En virtud de que la asamblea ha conocido el dictamen en discusión en forma previa, consultó al pleno si se dispensa la lectura del dictamen con proyecto de ley, quienes estén por la afirmativa sírvase levantar la mano...

El diputado Vicepresidente José Javier Villacaña Jiménez:

Antes señor Presidente, quisiera que me permitiera hacer uso de la palabra para solicitar que se reserve este dictamen toda vez que no fue difundido el mismo y estamos sometiendo el pleno un dictamen que prácticamente desconocemos todos los diputados, a excepción de una parte de la Comisión.

El diputado Presidente Francisco Martínez Neri:

A consideración de la sesión, de la asamblea si es de reservarse el dictamen que corresponde al municipio de la ciudad de Oaxaca de Juárez. Quienes estén porque se reserve sírvanse levantar la mano. Quienes estén porque no se reserve sírvanse levantar la mano. 14 votos a favor contra 7 en contra, se rechaza la reserva.

Esta mesa solicita sea aprobada la dispensa de la lectura del dictamen y su decreto. La discusión en lo general el dictamen con proyecto de ley de ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez Oaxaca (sic) para el ejercicio fiscal de 2012, solamente sobre la base de que se dispensa la lectura del dictamen. Quienes estén por la dispensa de la lectura sírvanse levantar la mano. Se aprueba la dispensa de la lectura. A discusión en lo general el dictamen con proyecto de ley de ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal de 2012. En atención a que no se han registrado intervenciones, se procederá a la votación en lo general, pero antes de continuar se pregunta a la asamblea si alguna diputada o algún diputado desea reservar algún artículo para su discusión en lo particular. A continuación se recogerá la votación en lo general en forma nominal empezando por el primer diputado a la derecha de esta mesa solicitándole que exprese su apellido, nombre y sentido de su voto. Le solicito a la Secretaría tome nota de la votación.

López Jarquín Alejandro a favor.

Antonio Altamirano Carol a favor.

Leticia Álvarez a favor.

Domínguez Flores Rosalinda a favor.

Hernández Solís Ángela a favor.

Joel Isidro a favor.

Rodríguez Soto Isaac a favor.

Luis de Guadalupe a favor.

Campos Orozco Martha Patricia a favor.

Carolina Aparicio Sánchez a favor.

Mayrén Carrasco David a favor.

Rojas Walls Germán a favor.

Prieto Desgarenes Delfina en contra.

Hernández Guzmán a favor.

Mendoza Reyes a favor.

Cruz Mendoza a favor.

Rivera Castillo Clarivel a favor.

Lorenzo Inocente Héctor a favor.

Carlos Martínez a favor.

García López Francisco Javier en contra.

Vargas Betanzos en contra.

Cuevas Chávez en contra.

Gallegos Carreño a favor.

Villacaña Jiménez Javier en contra.

Francisco Martínez Neri a favor.

Mecinas Quero Perfecto a favor.

El diputado Presidente Francisco Martínez Neri:

¿Falta alguna diputada o algún diputado por emitir su voto?. Solicito a la Secretaría haga el recuento de la votación e informe el resultado. Se emitieron 22 votos a favor y cinco en contra. En consecuencia, se declara aprobado en lo general con 22 votos a favor del decreto con proyecto de ley de ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez, Oaxaca (sic) para el ejercicio fiscal 2012. La discusión en lo particular el dictamen con proyecto de decreto correspondiente, se solicita a la Secretaría dé cuenta si se hizo alguna reserva.

La diputada Secretaria Ivonne Gallegos Carreño:

No se realizó ninguna reserva diputado.

El diputado Presidente Francisco Martínez Neri:

No habiendo realizado reservas se recogerá la votación en lo particular en forma nominal empezando por el primer diputado a la derecha de esta mesa, solicitándole exprese su apellido, nombre y sentido de su voto, pero la secretaria tomar nota de la votación y comunicarlo a esta presidencia.

López Jarquín Alejandro a favor.

Antonio Altamirano Carol a favor.

Leticia Álvarez a favor.

Domínguez Flores Rosalinda a favor.

Hernández Solís Ángela a favor.

Joel Isidro a favor.

Rodríguez Soto a favor.

Luis de Guadalupe a favor.

Campos Orozco Martha Patricia a favor.

Carolina Aparicio Sánchez a favor.

Mayrén Carrasco David a favor.

Rojas Walls Germán a favor.

Prieto Desgarenes Delfina en contra.

Hernández Guzmán a favor.

Mendoza Reyes a favor.

Cruz Mendoza a favor.

Rivera Castillo Clarivel a favor.

Lorenzo Inocente Héctor a favor.

Carlos Martínez a favor.

García López Francisco Javier en contra.

Vargas Betanzos en contra.

Cuevas Chávez en contra.

Gallegos Carreño a favor.

Villacaña Jiménez Javier en contra.

Martínez Neri a favor.

Mecinas Quero Perfecto a favor.

Aldeco Reyes Retana Marlene a favor.

El diputado Presidente Francisco Martínez Neri:

¿Falta alguna diputada o diputado por emitir su voto?. Solicito a la Secretaría haga el recuento de la votación y me informe acerca del resultado.

La diputada secretaria Marlene Aldecoa Reyes Retana:

Son 22 votos a favor y cinco en contra.

El diputado Presidente Francisco Martínez Neri:

Se declara aprobado en lo particular con 22 votos a favor el decreto de ley de ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez Oaxaca (sic) para el ejercicio fiscal 2012. Habiéndose aprobado en lo general y en lo particular en forma nominal el decreto de ley de ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez Oaxaca (sic), para el ejercicio fiscal 2012, comuníquese al ejecutivo para los efectos constitucionales."⁹⁹

⁹⁹ *Ibid.*

En los anteriores términos, aun desconociendo el proyecto de ley de ingresos y mostrando total indiferencia ante las implicaciones que tendría la actualización de bases gravables que pretendía realizar el ayuntamiento de Oaxaca de Juárez, a través del lote tipo; la Sexagésima Primera Legislatura del Estado de Oaxaca, mediante el Decreto número 718, con 22 votos a favor y 5 en contra, aprobó en lo general y en lo particular, la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012.

III.2. Concepto.

El concepto de "lote tipo" se desprende de la lectura del artículo 54 de la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez, por lo que para comenzar el estudio de la figura resulta menester transcribir el contenido de dicho precepto:

"Artículo 54. Para el presente ejercicio, se aplicará un factor de actualización del 4% adicional a las bases gravables de este impuesto, con respecto al ejercicio fiscal anterior. En el caso de los predios que, en el ejercicio fiscal 2011, pagaban una cuota mínima así como los predios sin superficie de terreno y construcción o sin superficie de terreno declarada, la base gravable se actualiza en base a un lote tipo.

Se entenderá por lote tipo, aquel que por la superficie de terreno y construcción, es el de mayor frecuencia en cada colonia ubicada en la jurisdicción de este Municipio y, cuya base gravable se determina considerando dicha superficie de terreno y construcción y los valores unitarios correspondientes a cada colonia. Para el Ejercicio Fiscal 2012 la base gravable para cada "lote tipo" por colonia se muestra en la siguiente tabla:

Agencia	Clave	Zona	Colonia	Valor "lote"	Terreno (m2)	Construcción (m2)
10	0101-01	Alta	Centro	498,063	185.0	152.3
10	0110-19	Baja	Artículo 123 Oriente	371,012	177.5	150
10	0110-02	Alta	Fraccionamiento Residencial Aguilera	426,296	168.4	160
10	0111-21	Media	Aurora	360,193	187.2	143
10	0112-09	Media	Azucenas (Centro)	464,262	173.1	160
10	0113-18	Media	Artículo 123 Ponient	390,150	165.2	158

			e			
10	0114-22	Media	Centenario	377,092	172.3	153
10	0115-16	Media	Central de Abasto	407,907	165.5	160
10	0116-16	Media	Cosijoeza	425,254	183.2	150
10	0117-18	Media	El Periodista	406,173	153.6	167
10	0118-18	Media	Damnificados II	406,007	161.6	162
10	0119-19	Media	Fraccionamiento Aurora	386,064	160.7	160
10	0102-07	Media	Barrio del Ex-Marquezado	457,023	219.0	124
10	0120-09	Media	Díaz Ordaz	464,097	171.7	161
10	0121-18	Media	Estrella	406,161	158.5	164
10	0122-08	Media	Faldas del Fortín	461,135	178.6	155
10	0124-18	Media	Francisco I. Madero	405,953	118.9	188
10	0125-09	Media	Guelaguetza	464,202	178.1	156
10	0126-19	Media	José Vasconcelos	401,685	164.2	160
10	0127-18	Media	Arboleda	404,959	147.4	170
10	0128-17	Media	La Cascada	417,535	167.0	160
10	0129-18	Media	Libertad	406,157	165.0	160
10	0103-05	Media	Barrio de Jalatlaco	464,415	171.8	164
10	0130-19	Media	Lomas del Crestón	390,718	161.9	160
10	0131-22	Baja	Lomas de Microondas	313,790	158.8	133
10	0132-19	Alta	Loma Linda	383,765	158.3	152
10	0133-09	Media	Luis Jiménez Figueroa	464,410	173.2	160
10	0134-21	Media	Manuel Sabino Crespo	376,804	158.6	160
10	0135-22	Media	Mártires de Río Blanco	370,377	156.9	160
10	0136-18	Media	Miguel Alemán Valdez	390,316	161.8	160
10	0137-19	Media	Morelos	401,685	164.2	160
10	0138-17	Media	Fraccionamiento Villas de San Luis	425,858	172.4	157
10	0104-05	Media	Barrio de La Noria	459,195	184.2	151
10	0140-17	Media	Olimpica	463,816	174.4	180
10	0141-05	Media	Postal	480,334	174.8	160
10	0142-22	Baja	Providencia	336,747	153.6	150
10	0143-12	Alta	Reforma	607,448	224.6	220
10	0144-08	Media	Santa María	435,057	176.4	140
10	0145-22	Baja	Santo Tomas	336,747	153.6	150
10	0146-18	Media	Unión	406,157	165.0	160
10	0147-18	Media	Unión y Progreso	406,157	165.0	160
10	0148-18	Media	Vicente Suárez	406,157	165.0	160
10	0105-10	Media	Barrio del Peñasco de La Soledad	463,277	188.3	148
10	0150-15	Alta	Fraccionamiento Colindal de La Soledad	556,870	231.0	195
10	0151-14	Alta	Fraccionamiento El	549,226	226.6	191

			Chopo			
10	0153-14	Alta	Fraccionamiento El Papayo	572,528	232.2	202
10	0154-15	Alta	Fraccionamiento El Retiro	547,326	216.1	193
10	0155-05	Alta	Fraccionamiento Hacienda	566,478	237.8	170
10	0156-05	Alta	Fraccionamiento Independencia	529,907	218.8	162
10	0158-17	Alta	Fraccionamiento La Cascada	579,988	226.6	213
10	0159-13	Alta	Fraccionamiento Populr La Noria	489,472	169.9	180
10	0106-13	Media	Barrio Trinidad de Las Huertas	462,160	159.1	171
10	0160-17	Alta	Fraccionamiento La Loma	532,425	217.5	195
10	0161-17	Alta	Fraccionamiento La Loma Ampliación	528,520	212.3	196
10	0162-17	Alta	Fraccionamiento La Luz	543,381	220.5	200
10	0163-09	Alta	Fraccionamiento La Paz	546,675	216.1	193
10	0164-08	Alta	Fraccionamiento Lomas de Antequera	552,421	240.0	165
10	0165-14	Alta	Fraccionamiento Lomas de La Azucena	582,221	212.8	222
10	0166-17	Alta	Fraccionamiento Lomas de La Cascada	559,149	235.5	200
10	0168-14	Alta	Fraccionamiento Los Mangales	547,203	185.5	219
10	0169-17	Media	Fraccionamiento Los Pinos	426,247	177.2	154
10	0107-09	Media	Barrio de Xochimilco	464,337	192.0	145
10	0170-05	Alta	Fraccionamiento Los Pirus	520,775	190.7	179
10	0171-17	Media	Fraccionamiento Margaritas	426,328	175.8	155
10	0172-22	Baja	Microondas	350,251	60.4	160
10	0173-18	Media	Fraccionamiento Niños Héroes	406,157	165.0	160
10	0174-13	Alta	Fraccionamiento Nuestra Señora Trinidad de Las Huertas	517,047	194.6	191
10	0175-18	Alta	Fraccionamiento Pasa Juego	507,697	206.3	200
10	0177-17	Media	Fraccionamiento Pozas	425,752	176.8	154

			Arcas			
10	0178-15	Alta	Fraccionamiento Presa San Felipe	591,666	235.3	221
10	0179-15	Alta	Fraccionamiento Residencial San Felipe	563,387	242.7	191
10	0108-17	Media	América Norte	400,010	189.3	145
10	0180-14	Alta	Fraccionamiento Rincón del Acueducto	543,687	212.8	191
10	0182-13	Alta	Fraccionamiento San José La Noria	494,176	187.7	169
10	0183-13	Alta	Fraccionamiento Trinidad de Las Huertas	563,035	219.6	188
10	0184-17	Alta	Fraccionamiento Villa de Antequera	556,886	218.5	210
10	0185-17	Media	Fraccionamiento Villa del Márquez	433,507	181.2	156
10	0186-20	Media	Unidad Habitacional Benito Juárez	344,265	142.5	130
10	0187-20	Media	Unidad Habitacional FOVISSSTE	362,025	167.8	136
10	0188-20	Media	Unidad Habitacional Infonavit 1o. de Mayo	323,240	117.5	140
10	0189-20	Media	Unidad Habitacional ISSSTE	319,323	180.4	110
10	0109-19	Media	América Sur	390,826	162.1	160
10	0191-19	Media	"Unidad Habitacional Modelo "B""	386,214	160.9	160
10	0192-19	Media	"Unidad Habitacional Modelo "C""	401,685	164.2	160
10	0193-18	Media	Fraccionamiento Los Ríos	406,219	174.9	154
10	0194-20	Media	Unidad Habitacional Ricardo Flores Magón	345,244	136.0	150
10	0196-20	Media	Fraccionamiento del ISSSTE	394,938	166.3	158
10	0197-22	Media	Lomas de Xochimilco	336,872	153.6	150
10	0199-23	Alta	Fraccionamiento Río Verde	370,327	158.9	159
11	0201-02	Media	Agencia de Candiani	455,235	172.2	160
11	0204-01	Alta	Fraccionamiento Valle de Los Lirios	589,106	224.8	202
11	0202-02	Alta	Fraccionamiento Real de	597,474	240.3	199

			Candiani			
11	0205-01	Alta	Fraccionamiento Valle Esmeralda	595,414	226.2	205
11	0203-01	Media	Ex-Hacienda Sangre D Cristo	454,462	174.5	155
11	0206-03	Alta	Fraccionamiento Jardines del Valle	589,145	242.1	200
12	0301-01	Media	Agencia de Cinco Señores	399,133	163.7	160
12	0302-01	Media	Surcos Largos	391,506	162.1	160
12	0303-02	Media	El Arenal (Cinco Señores)	331,425	142.4	160
12	0304-02	Media	Satélite	341,912	147.2	160
12	0305-02	Media	Cieneguita	341,912	147.2	160
13	0401-01	Media	Agencia de Dolores	369,735	156.7	160
13	0402-01	Media	Dolores Ampliación	369,735	156.7	160
14	0501-02	Baja	Agencia de Donají	302,704	123.3	160
14	0502-01	Baja	Jardín	340,939	146.8	160
14	0503-01	Media	Manuel Ávila Camacho	340,939	146.8	160
14	0504-01	Baja	7 Regiones	324,657	138.9	160
14	0505-01	Media	7 Regiones Ampliación	340,939	146.8	160
14	0506-01	Media	Volcanes	340,939	146.8	160
14	0502-01	Baja	Ampliacion Jardín	216,070	-61.2	160
15	0601-02	Alta	Agencia de Guadalupe Victoria Sector 1	347,595	147.1	161
15	0602-02	Media	Guadalupe Victoria Sector 2	303,871	136.3	140
15	0603-02	Media	Guadalupe Victoria Sector 3	304,507	162.1	130
15	0604-02	Media	Guadalupe Victoria Sector 4	308,115	155.4	135
15	0605-02	Media	Guadalupe Victoria Sector 5	304,507	162.1	130
15	0606-02	Media	Guadalupe Victoria Sector 6	300,900	215.4	125
15	0607-05	Baja	Guadalupe Victoria Sector Oeste 1	281,210	97.9	160
15	0608-05	Baja	Guadalupe Victoria Sector Oeste 2	281,210	97.9	160
15	0609-05	Media	Fraccionamiento El Rodeo Guadalupe	287,722	107.2	160
16	0701-01	Media	Agencia de Montoya	329,865	141.6	160
16	0702-02	Media	Fraccionamiento I.V.O Montoya	315,257	227.2	130
16	0703-01	Media	Fraccionamiento Los Alamos Infonavit	329,865	144.3	159
16	0704-02	Media	Fraccionamiento Los	315,257	133.0	160

			Alamos I.V.O.			
16	0706-01	Media	Fraccionamiento Villas de Monte Albán (G.E.O.)	329,865	251.1	120
16	0707-01	Media	Fraccionamiento Jardines de Las Lomas	329,865	251.1	120
16	0708-02	Baja	Arbolada Ilusión	300,285	232.1	130
17	0801-01	Baja	Agencia de Pueblo Nuevo	293,694	147.2	160
17	0810-02	Baja	Presidentes de México	276,365	89.7	160
17	0811-01	Baja	Reforestación	293,694	295.0	115
17	0812-02	Baja	San Isidro	276,365	399.8	100
17	0802-02	Baja	Manzana 47 Y 48 A	274,285	246.4	130
17	0803-02	Baja	Manzana 48 B	276,365	332.7	113
17	0804-02	Baja	9 de Mayo	276,365	203.4	138
17	0805-02	Baja	Constituyentes	276,365	218.9	135
17	0806-09	Baja	Eucaliptos	293,694	114.4	160
17	0807-02	Baja	La Joya (Pueblo Nuevo)	276,365	296.5	120
17	0808-02	Baja	El Manantial	276,365	229.3	133
17	0809-02	Baja	Patria Nueva	276,365	399.8	100
18	0901-01	Media	Agencia e San Felipe del Agua	455,233	172.2	160
18	0910-01	Alta	Fraccionamiento Residencial Alamos	588,734	235.6	197
18	0912-01	Alta	Fraccionamiento San Carlos	524,535	192.4	189
18	0913-01	Alta	Fraccionamiento Villa Frontu	534,707	200.9	189
18	0915-01	Alta	Fraccionamiento Residencial La Purísima	576,356	214.9	205
18	0916-01	Alta	Fraccionamiento Residencial Ex-Hacienda de Guadalupe	524,535	192.4	189
18	0917-01	Alta	Fraccionamiento Residencial La Vista	563,471	227.5	187
18	0918-01	Alta	Fraccionamiento El Guayabal	521,208	175.3	200
18	0902-02	Media	Barrio La Chigulera	423,311	167.9	160
18	0903-01	Media	Ricardo Flores Magón	436,099	182.5	151
18	0904-01	Alta	Sabinos	436,099	169.8	160
18	0905-01	Alta	Fraccionamiento Bosque de San Felipe	534,589	190.4	197
18	0906-01	Alta	Fraccionamiento Consuelo Ruíz	537,083	206.8	186
18	0907-01	Alta	Fraccionamiento La Pa	543,753	177.3	215

			San Felipe			
18	0909-01	Alta	Fraccionamiento Puente de Piedra	588,121	215.1	219
19	1001-01	Media	Agencia de San Juan Chapultepec	334,988	256.8	117
19	1010-01	Baja	Del Valle	312,447	217.0	136
19	1011-01	Baja	Las Peñas	312,447	193.4	143
19	1012-01	Baja	Santa Anita Parte Baja	312,447	136.3	160
19	1013-01	Baja	Santa Anita Parte Media	271,934	149.7	130
19	1014-01	Baja	Santa Anita Parte Alta	258,430	154.2	120
19	1015-01	Media	Fraccionamiento Lomas de San Juan	334,967	149.8	160
19	1016-01	Baja	Vicente Suárez	312,447	136.3	160
19	1019-01	Media	Fraccionamiento San Ignacio	334,967	272.5	115
19	1002-01	Baja	Barrio del Coquito	243,270	121.5	120
19	1020-01	Media	Fraccionamiento Residencial Pedregal del Sur	216,070	50.9	120
19	1003-01	Baja	Barrio La Cueva	254,276	145.2	120
19	1004-01	Baja	Barrio El Progreso Parte Baja	312,447	196.8	142
19	1005-01	Baja	Barrio El Progreso Parte Alta	247,226	130.0	120
19	1006-01	Baja	Barrio El Rosario Parte Baja	312,447	243.9	128
19	1007-01	Baja	Barrio El Rosario Parte Alta	244,376	134.0	117
19	1008-01	Baja	California	312,447	136.3	160
19	1009-01	Baja	Damnificados I	312,447	291.0	114
20	1201-01	Baja	Agencia de San Luis Beltrán	311,524	274.0	116
20	1202-01	Media	Fraccionamiento Casa del Sol	329,801	136.0	170
21	1101-01	Baja	Agencia de San Martín Mexicapam	357,523	153.0	160
21	1110-01	Media	Jardines	351,630	151.0	160
21	1111-01	Media	Lazaro Cardenas 1a Sección	351,630	180.8	147
21	1112-01	Media	Lazaro Cardenas 2a Sección	351,630	180.8	147
21	1113-02	Baja	La Joya (San Martín)	326,329	179.3	146
21	1114-02	Baja	Lomas de Los Pinos	311,060	130.0	160

21	1115-01	Media	Margarita Maza de Juárez 1a Sección	357,523	153.0	160
21	1116-02	Media	Margarita Maza de Juárez 2a Sección	351,630	151.0	160
21	1117-01	Media	Miguel Hidalgo	357,523	186.0	145
21	1118-01	Baja	Moctezuma	333,946	143.6	160
21	1119-02	Baja	Monte Albán	311,039	248.1	124
21	1102-01	Baja	Barrio La Soledad	333,946	143.6	160
21	1120-01	Media	Netzahualcóyotl	345,733	148.7	160
21	1121-01	Media	Presidente Juárez	345,733	148.7	160
21	1122-01	Media	Primavera	345,733	153.5	158
21	1123-01	Media	Fraccionamiento El Arroyo	333,946	175.3	148
21	1124-01	Media	Fraccionamiento Jacarandas	357,523	153.0	160
21	1125-01	Media	Fraccionamiento Jardines de La Sierra	357,523	153.0	160
21	1126-01	Media	Fraccionamiento Las Campanas	357,523	153.0	160
21	1127-01	Media	Fraccionamiento La Fundición	357,523	153.0	160
21	1128-01	Media	Unidad Habitacional Colinas de Monte Albán	357,523	298.4	94
21	1129-01	Media	Fraccionamiento Las Palmas	351,630	172.9	156
21	1103-02	Baja	La Azucena (San Martín)	311,060	130.0	160
21	1130-01	Media	Fraccionamiento Villas de Monte Albán	357,523	208.1	135
21	1131-01	Baja	El Rosario	357,523	236.7	122
21	1132-01	Baja	Estado de Oaxaca	333,946	252.0	119
21	1133-03	Baja	Luis Donaldo Colosio	293,790	202.7	138
21	1134-01	Media	Fracción Poniente San Martín Mexicapam	357,523	153.0	160
21	1135-01	Media	Fraccionamiento Casa Blanca	357,523	230.1	125
21	1136-01	Media	Fraccionamiento Residencial San Martín	357,523	153.0	160
21	1104-01	Media	Casa Blanca	351,630	249.8	117
21	1105-04	Baja	Pintores	285,156	288.7	119
21	1106-02	Baja	Ejidal	311,060	205.5	137
21	1107-02	Baja	El Arenal (San Martín)	326,329	173.6	148
21	1108-01	Media	Emiliano Zapata	351,630	151.0	160
21	1109-01	Media	Itandehui	357,523	230.1	125
22	1301-01	Media	Agencia de Santa Rosa Panzacola	357,334	152.9	160
22	1310-01	Media	Ex-	351,449	150.9	160

			Hacienda Santa Rosa 1a. Sección			
22	1311-01	Media	Ex- Hacienda Santa Rosa 2a. Sección	351,449	150.9	160
22	1312-01	Media	Guadalupe Victoria	357,334	152.9	160
22	1313-03	Baja	Heladio Ramírez López	302,833	259.9	122
22	1315-03	Baja	La Soledad	302,833	259.9	122
22	1316-01	Baja	Linda Vista	332,721	215.1	133
22	1317-01	Baja	Loma Bonita	332,721	247.2	121
22	1318-03	Baja	Lomas de San Jacinto (Del Sector 2 Al 8)	302,833	213.2	135
22	1319-01	Baja	Lomas Panorámicas	332,721	143.0	160
22	1302-01	Baja	Adolfo López Mateos	332,721	143.0	160
22	1320-01	Baja	Neza Cubi	332,721	223.2	130
22	1321-01	Media	Revolución	345,563	148.7	160
22	1322-01	Media	San Francisco	345,563	148.7	160
22	1323-03	Baja	Lomas De San Jacinto Sector 1	302,833	123.4	160
22	1324-05	Baja	Solidaridad	283,554	207.7	137
22	1325-02	Baja	Fraccionamiento Vista Hermosa	322,117	240.2	125
22	1326-01	Media	Fraccionamiento Bugambilias	357,334	183.8	146
22	1327-01	Media	Fraccionamiento Elsa	357,334	152.9	160
22	1328-01	Baja	Fraccionamiento Lomas de Santa Rosa	332,721	161.7	153
22	1329-01	Media	Fraccionamiento Los Cedros	357,334	152.9	160
22	1303-01	Baja	Benito Juárez	332,721	143.0	160
22	1330-01	Media	Fraccionamiento Popul Victoria	357,334	197.1	140
22	1331-01	Media	Fraccionamiento Sauces	357,334	152.9	160
22	1332-01	Media	Fraccionamiento Tulipanes	357,334	152.9	160
22	1333-01	Media	Fraccionamiento Orquideas	357,334	247.8	117
22	1335-01	Media	Jardines de La Primavera	345,563	148.7	160
22	1304-01	Baja	Bugambilias	357,334	219.1	130
22	1305-01	Baja	Cuauhtémoc	332,721	132.3	164
22	1306-01	Baja	Del Maestro	332,721	143.0	160
22	1307-04	Baja	10 de Abril	293,195	364.3	98
22	1308-01	Media	Educación	351,449	300.5	95
22	1309-01	Baja	El Paraiso	332,721	236.5	125
23	1401-01	Baja	Agencia de Viguera	296,390	206.5	137

23	1403-01	Baja	Paraje Santa María	296,390	117.2	160
23	1404-02	Baja	Paraje San Andrés	271,292	79.6	160
23	1406-02	Baja	Paraje San Pedro	271,292	79.6	160
23	1408-01	Baja	Paraje La Trinidad	296,390	117.2	160

Asimismo, se realizará una reducción de 50 mil pesos en la base gravable de los predios ubicados en las colonias clasificadas como Zona Baja, así como en aquellos identificados como precario y económico ubicados en Zona Alta y Zona Media excepto para el caso de terrenos baldíos, establecidas en el artículo 57. Por lo tanto, para la determinación del impuesto predial de los predios de zona baja, a la base gravable se le descontarán 50 mil pesos y sobre la base resultante se aplicará la tasa del impuesto predial correspondiente."

El "lote tipo", es según lo describe el numeral en estudio, "aquel que por la superficie de terreno y construcción, es el de mayor frecuencia en cada colonia ubicada en la jurisdicción de este Municipio, y cuya base gravable se determina considerando dicha superficie de terreno y construcción y los valores unitarios correspondientes a cada colonia." Por lo tanto, el "lote tipo" es una ficción jurídica, a través de la cual se crean lotes modelo en abstracto por colonia, con una determinada superficie de terreno y construcción, y un valor catastral calculado a partir de dichas dimensiones.

Conforme a la redacción del numeral que se analiza, en el caso de aquellos contribuyentes que no tengan presentada la declaración de superficie de terreno y construcción de los predios de los que sean propietarios o poseedores —que seamos sinceros, nadie presenta; de ahí la eficiencia de este sistema para incrementar artificialmente la base gravable del impuesto—, se les considerará como valor catastral el que corresponda al valor "lote tipo" que para su colonia establecieron las autoridades fiscales municipales con la anuencia de la legislatura estatal.

En este orden de ideas, el procedimiento para la liquidación del impuesto predial a cargo de aquellos contribuyentes que no tengan presentada la declaración de superficie de terreno y construcción de los predios de los que sean propietarios o poseedores queda de la siguiente manera: no se considerarán las medidas reales de superficie de terreno y de

construcción de sus predios, sino que en su lugar se empleará el valor catastral calculado a partir de las dimensiones del lote modelo denominado "lote tipo" correspondiente a la colonia en la que se ubique el mismo, después la base gravable así determinada se multiplicará por la tasa porcentual aplicable, para obtener el impuesto a cargo del contribuyente.

Como se puede advertir, la finalidad perseguida por las autoridades fiscales municipales de Oaxaca de Juárez con la creación del "lote tipo" fue la de actualizar el valor catastral de los predios ubicados dentro de su territorio. Sin embargo, la idea del "lote tipo" es meramente un artificio, porque realmente no actualiza el valor catastral de los predios, sino que lo sustituye por el de un lote modelo por colonia el cual no corresponde a la realidad, alterando así la base gravable al no ser cierta y distorsionando el objeto del tributo.

A fin de ilustrar el impacto del empleo del valor "lote tipo" en el procedimiento de determinación y liquidación del impuesto predial a cargo, conviene realizar una comparación de los diferentes resultados a los que se llegan utilizando las dimensiones reales de un predio para el cálculo de la contribución y aquel que resulta de emplear el valor "lote tipo".

Para ello utilizaré como hipótesis de trabajo un bien inmueble ubicado en la colonia Centro del municipio de Oaxaca de Juárez, con unas dimensiones de 200 metros cuadrados de superficie de terreno y sin superficie de construcción (datos con los que cuentan las autoridades catastrales estatales y municipales pues en términos de la Ley de Catastro para el Estado de Oaxaca, de las operaciones relativas a inmuebles en la entidad se les envía la información correspondiente); el valor por metro cuadrado de terreno asignado a la zona está establecido en la cantidad de \$ 1, 409.41¹⁰⁰, conforme a la tabla de valores

¹⁰⁰ Valor unitario por metro cuadrado correspondiente a la colonia Centro, con clave 0101-01, de la Agencia del Centro, del municipio de Oaxaca de Juárez, según lo dispuesto por el artículo DÉCIMO transitorio de la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012.

unitarios respectiva. De manera que para estimar el valor catastral de nuestro predio modelo se deben multiplicar los metros de superficie de terreno por el valor unitario correspondiente, para obtener el valor aproximado del lote. Así tenemos que el valor del inmueble sería el equivalente a \$ 281, 882.00.

Finalmente, el valor catastral del predio así determinado representa la riqueza inmobiliaria del sujeto pasivo de la contribución, que constituye la base gravable de ésta, por lo que se deberá multiplicar por una tasa porcentual que para los fines de este ejercicio será del 3.5 al millar¹⁰¹ para obtener así el monto del impuesto predial a cargo en cantidad de \$ 986.58.

De esta manera se trata lograr la mayor aproximación posible al valor real del predio considerando los metros de superficie de terreno y de construcción y multiplicándolos por el valor que a la unidad de medida asigna el legislador, además de que por lo general se hace uso de criterios afinadores como el empleo de distintas tablas de valores unitarios según la plusvalía de cada zona de la demarcación municipal, o la aplicación de distintas tasas según la austeridad o el lujo del inmueble, etc.

Ahora bien, supongamos que el propietario o poseedor de dicho predio no tiene presentada declaración de superficie de terreno y construcción. Por consiguiente no se tendrán en cuenta las medidas reales de superficie de su inmueble, sino que se considerará el valor catastral correspondiente a un "lote tipo" con unas dimensiones de 185 metros cuadrados de superficie de terreno y 152.3 metros cuadrados de superficie de construcción, dimensiones que multiplicadas por las tablas de valores unitarios aplicables a la zona dan como resultado un valor catastral total por la cantidad de \$ 498, 063.00

¹⁰¹ Tasa porcentual aplicable a predios con bases gravables menores a \$ 1, 000, 000.00, ubicados en Zona Alta, como la colonia Centro del municipio de Oaxaca de Juárez, en términos del artículo 55 de la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012.

(primer valor "lote tipo" de la tabla del artículo 54 de la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012, que transcribí líneas arriba).

Por último, este valor catastral actualizado del predio, que constituye la base gravable del impuesto, se deberá multiplicar por una tasa porcentual que al igual que en el ejemplo anterior será del 3.5 al millar para obtener así un monto del impuesto predial a cargo en cantidad de \$ 1743.22.

Como se puede apreciar, implementando esta segunda mecánica, aun utilizando los mismos valores unitarios de terreno y de construcción, y aun sin elevar la tasa del impuesto, el monto del impuesto predial a cargo aumentó casi 200%, ya que se incrementa artificialmente la base gravable de la contribución, pues ésta no se fija con relación al valor del predio objeto del tributo, sino con respecto al valor catastral de un lote modelo en abstracto con el cual evidentemente no guarda ninguna correspondencia en cuanto a sus dimensiones.

III.3. Análisis de constitucionalidad.

Si bien en este punto incluso para alguien no versado en cuestiones tributarias salta a la vista la injusticia cometida por el legislador oaxaqueño en perjuicio de los habitantes del municipio de Oaxaca de Juárez al obligarlos a pagar una cantidad por concepto de impuesto predial que no es determinado con relación al valor real del predio de un contribuyente, sino con otro establecido en abstracto que puede no corresponder en nada con la realidad, la intención de este trabajo de investigación es demostrar que esto además contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

El principio de proporcionalidad en la manera de tributar según se estudió en el subcapítulo I.1.2.4., radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos.¹⁰²

Luego, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.¹⁰³

En particular, según se ha anotado anteriormente, el impuesto predial es una contribución cuyo objeto grava la riqueza inmobiliaria, entendida como la propiedad o posesión de predios urbanos, rústicos, ejidales, comunales y sus construcciones adheridas; según lo dispone el artículo 5 de la Ley de Hacienda Municipal para el Estado de Oaxaca.

Por tanto, si de conformidad con el precepto citado, el impuesto grava la propiedad o posesión de predios urbanos, rústicos, ejidales, comunales y sus construcciones adheridas; obligado resulta concluir que la porción de riqueza considerada como fuente gravada es precisamente la que se halla representada por los predios, entendidos como la suma del

¹⁰² *Vid. Supra.*, nota 52.

¹⁰³ *Vid. supra.*, nota 53.

terreno y la construcción, y que, en consecuencia, el monto del gravamen debe fijarse en relación directa con el valor de esos bienes, pues es la propiedad o la posesión de los mismos es lo que revela que un particular cuenta con la capacidad suficiente para aportar una parte de su patrimonio al erario.¹⁰⁴

Dicho de otra forma, para que el impuesto predial resulte proporcional, es menester que el monto a pagar corresponda en términos generales al valor real del predio, cualquiera que sea el procedimiento empleado para determinar ese valor.¹⁰⁵

Una vez vertidas las consideraciones anteriores, se procede a analizar la fijación de la base gravable para la determinación del impuesto predial, mediante el empleo del valor "lote tipo", en términos del artículo 54 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012, a la luz de la garantía constitucional en estudio.

El legislador estatal, a propuesta del H. Ayuntamiento del Municipio de Oaxaca de Juárez, en el artículo 54 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012, establece un valor catastral actualizado para todos los predios que en el ejercicio fiscal 2011 pagaban una cuota mínima, así como los predios sin superficie de terreno o construcción declarada, con base en el valor de un "lote tipo" por colonia.

El "lote tipo", es según lo describe el numeral en estudio, "aquel que por la superficie de terreno y construcción, es el de mayor frecuencia en cada colonia ubicada en la jurisdicción de este Municipio, y cuya base gravable se determina considerando dicha superficie de terreno y construcción y los valores unitarios correspondientes a cada colonia."

¹⁰⁴ Vid. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, abril de 2000, página 338.

¹⁰⁵ *Ibid.*

Entonces, el "lote tipo" resulta ser una ficción jurídica, a través de la cual se crean lotes modelo en abstracto por colonia, con una determinada superficie de terreno y construcción, y un valor catastral calculado a partir de dichas dimensiones. Ahora bien, es con base en éste "lote tipo", que se establecen los nuevos valores catastrales para los demás predios de cada colonia del municipio, que en el ejercicio fiscal 2011 pagaban una cuota mínima, así como aquellos sin superficie de terreno o construcción declarada.

Este procedimiento establecido por el legislador estatal para la fijación del valor catastral actualizado de los predios que en el ejercicio fiscal 2011 pagaban una cuota mínima, así como aquellos sin superficie de terreno o construcción declarada, con base en un "lote tipo" y que sirve como base gravable para la determinación del impuesto predial es inconstitucional, en virtud de que los contribuyentes de este impuesto así determinado no tributan conforme al valor real de su predio que es aquel de conformidad al que debieran pagar ya que es el que revela la capacidad contributiva en dicho impuesto a la propiedad raíz, sino con base en uno ficticio que no se halla en proporción directa con el monto de la riqueza que los hace aptos para contribuir al gasto público. Si los particulares deben calcular el importe del tributo sin atender al valor de sus predios se quebranta el principio de proporcionalidad, pues no se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, representada en el valor de aquellos¹⁰⁶; se les obliga pagar un impuesto que no guarda congruencia con su verdadera capacidad contributiva, sino con una manifestación de riqueza en abstracto establecida por medio de la ficción jurídica del "lote tipo".

Por otra parte, el hecho de que en la última parte del numeral cuestionado permita una reducción de la base gravable determinada conforme a la tabla de valores "lote tipo" de los predios ubicados en la Zona Baja, así como en aquellos identificados como precario y económico ubicados en la Zona Alta y Zona Media, de ninguna manera purga el vicio de inconstitucionalidad que entraña dicha norma, porque el descuento no deja de efectuarse

¹⁰⁶ *Ibid.*

respecto de una base gravable ficticia que no refleja la realidad de la situación económica del contribuyente.

Así pues, si la proporcionalidad tributaria es la congruencia entre el impuesto y la capacidad contributiva del sujeto, entendida ésta como su potencialidad real para contribuir al gasto público, resulta inconcuso que la determinación de un impuesto sobre una base gravable en abstracto vulnera ese derecho fundamental establecido en la Constitución Federal.

Por motivos si bien no idénticos, sin embargo, esencialmente iguales, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró al resolver el Amparo en Revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y otros, la inconstitucionalidad de los artículos 11 y 12 de la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el ejercicio fiscal de 1996, de cuya ejecutoria derivaron la siguiente tesis aislada y jurisprudencia:

"PREDIAL. LOS ARTÍCULOS 11 Y 12 DE LA LEY DE INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE MÉXICO PARA EL EJERCICIO FISCAL DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, QUE FIJAN LA BASE DEL TRIBUTOS RELATIVO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1o. de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, el impuesto predial debe gravar la propiedad o la posesión de predios, entendidos como la suma del terreno y la construcción; y, por tanto, el monto del gravamen debe fijarse en relación directa con el valor de esos bienes, pues es la propiedad o posesión de ellos lo que revela que un particular cuenta con la capacidad suficiente para aportar una parte de su patrimonio al erario. Ahora bien, para que el impuesto predial sea proporcional, es menester que el monto a pagar corresponda, en términos generales, al valor del predio, cualquiera que sea el procedimiento empleado para determinar ese valor, siempre y cuando éste se ajuste a la realidad. Sin embargo, los artículos 11 y 12 de la ley de ingresos de referencia, señalan que para calcular el impuesto predial se considerará como base el monto total del pago anual efectuado por este mismo concepto en el ejercicio anterior, lo que podría llevar al extremo de que, transcurridos varios ejercicios, el monto del impuesto no guarde correspondencia ni siquiera lejana con el valor del predio, y que los contribuyentes estén obligados a pagar una suma que no se encuentra en proporción directa con la riqueza que los hace aptos para contribuir al gasto público, esto es, con el valor real del predio; entonces esa técnica para el cálculo del impuesto relativo constituye una

clara violación al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, sobre todo si se observa que de un ejercicio a otro pueden producirse variaciones significativas en el valor de los predios, de modo tal que la ley debe prever los mecanismos que permitan al contribuyente demostrar, para efectos de ajustar el impacto de la carga tributaria a su capacidad real, el incremento de valor o demérito de los predios de su propiedad, lo que no sucede en la especie, y lleva a considerar la inconstitucionalidad de los preceptos de la ley de ingresos en mención".¹⁰⁷

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de mayo en curso, aprobó, con el número LXXIII/2000, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintinueve de mayo de dos mil.

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto".¹⁰⁸

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

¹⁰⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, junio de 2000, página 33.

¹⁰⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

En esa ocasión, el máximo tribunal de la nación estimó que la técnica de cálculo del Impuesto Predial establecida por los artículos 11 y 12 de la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el ejercicio fiscal de 1996 consistente en considerar como base gravable el monto total del pago anual efectuado por este mismo concepto en el ejercicio anterior constituía una clara violación al principio de proporcionalidad tributaria, pues transcurridos varios ejercicios, el monto del impuesto podía llegar al extremo de no guardar correspondencia ni siquiera lejana con el valor del predio, y a que se obligara a los contribuyentes a pagar una suma que no se encontraba en proporción con su verdadera capacidad contributiva. Situación similar ocurre en el caso en estudio, en el que se establece como base gravable del impuesto un valor catastral que no corresponde al real, sino supuestamente al de mayor frecuencia en cada colonia.

III.4. Caso práctico.

III.4.1. Juicio de Amparo Indirecto 166/2012 del índice del Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Oaxaca.

En idénticos términos a los aquí expuestos se planteó la demanda de Amparo Indirecto registrada en el índice del Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Oaxaca, con el número de expediente 166/2012; en la que se solicitó la protección de la justicia federal en contra de la determinación, liquidación y recaudación del impuesto predial a cargo, actuación que se tradujo en el primer acto de aplicación del Decreto número 718, de la LXI Legislatura del Estado de Oaxaca, por el que se expidió la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012, por lo que se refiere a su

artículo 54, relativo a la cuantificación de la base gravable para la determinación del impuesto predial.

Se eligió el juicio de Amparo Indirecto, entre otros medios de defensa como pudieron haber sido el Recurso de Inconformidad previsto en la misma ley de ingresos municipal o el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Contencioso Administrativo del Estado de Oaxaca, porque resultaba la vía idónea para plantear la revisión de la constitucionalidad del lote tipo, además de que el caso en estudio se adecuaba perfectamente al supuesto de procedencia establecido en el artículo 114, fracción I, de la anterior Ley de Amparo, por tratarse del primer acto de aplicación de una ley local:

"Artículo 114. El amparo se pedirá ante juez de Distrito:

I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso.

Asimismo, desde nuestro punto de vista la impugnación constitucional de la norma de referencia, debía hacerse con motivo de su primer acto de aplicación, es decir, en su carácter de heteroaplicativa, puesto que al tratarse de una norma que se empleaba para liquidar el impuesto predial, tenía que ser aplicada dentro de dicho procedimiento de liquidación, ya fuera por la autoridad fiscal o por el propio contribuyente para que le causara un agravio personal y directo, de lo que derivaría su interés jurídico para promover el juicio de Amparo. Se aclara lo anterior debido a que diversas asociaciones de colonos y empresarios presentaron miles de demandas de Amparo en contra de la norma en cuestión, sin embargo combatieron la norma como si fuera autoaplicativa, lo que se considera una

equivocación que a la postre generaría el sobreseimiento de las causas por falta de interés jurídico, en términos del artículo 73, fracción V, del mismo ordenamiento.¹⁰⁹

Instruida la causa y celebrada la audiencia constitucional, se dictó sentencia definitiva en la que el juez de Amparo sostuvo que no obstante por virtud de la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en el artículo constitucional en comento, la legislación fiscal debe acercarse, en la mayor medida de lo "posible a la real" capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, por medio de sus elementos cuantitativos, entre los que se encuentra la base imponible entendida como la magnitud económica que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, lo cierto es que a mayor precisión en la medición referida, resulta una mayor complicación en los métodos para lograrla.

Atendiendo a esta situación, el legislador se encuentra en posibilidad de establecer mecanismos de determinación de la base, que faciliten al contribuyente la autodeterminación del tributo, tomando en consideración que en el caso sujeto a estudio, las disposiciones a través de las cuales se logra dicho objetivo tienen el carácter de generales y abstractas, por lo que resulta lógico que el resultado de su aplicación deriven en un valor aproximado del bien objeto de imposición, pues dichas normas no se refieren a un inmueble en específico, lo que no se traduce en el establecimiento de una base ficticia del impuesto, sino en un medio para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, más aún si se toma en consideración que el contribuyente siempre puede optar por el procedimiento de avalúo que se aproxima en mayor grado al valor del inmueble.

Más adelante en el fallo, expone que de la lectura del numeral 53 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012, se advierte que

¹⁰⁹ Lo que en efecto, sucedió. Como muestra de esto se puede consultar la sentencia por virtud de la cual el Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Oaxaca que resolvió en definitiva los el juicio de Amparo Indirecto número 161/2012, así como la ejecutoria dictada por el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Decimotercer Circuito, que resolvió el recurso de revisión de Amparo Indirecto con número de toca 286/2012, que confirmó el sobreseimiento decretado por el juzgador de primera instancia.

en el impuesto predial solo existe una base gravable, consistente en el valor catastral de los inmuebles, el cual se podrá obtener mediante la realización del avalúo comercial practicado por perito autorizado, conforme a lo establecido en el artículo 15, o un valor fiscal determinado por el Departamento de Valuación Inmobiliaria, que reflejan valores de mercado o físicos directos y cuya antigüedad del avalúo no sea mayor de 6 meses, así como que respecto de los contribuyentes que pagaban una cuota mínima, predios sin superficie de terreno y construcción o sin superficie de terreno declarada, la base gravable se actualiza en base a un lote tipo, mediante la aplicación de los valores unitarios de suelo y de construcción emitidos por la Tesorería Municipal, por lo que, de modo alguno la figura del "lote tipo" resulta una ficción jurídica a través del cual se creen lotes modelo en abstracto por colonia, ya que, en todo momento estará en posibilidad de determinar el gravamen del predio de que se trate, utilizando alguno de los métodos enunciados.

De lo hasta aquí referido, concluye el juez que el "lote tipo" es sólo un elemento que se toma en consideración en el procedimiento para determinar la base del impuesto, y que dicho concepto no representa un valor en unidades monetarias, sino únicamente una expresión cuantitativa del valor económico aproximado de ciertas características del inmueble, atendiendo a la clasificación que se contiene en cada columna, lo cual reflejará necesariamente un valor económico determinado del bien, atendiendo a todos los aspectos considerados y revelará la capacidad contributiva del sujeto pasivo evidenciada a través de su propiedad o posesión.

En pocas palabras, el criterio del juez de primera instancia descansó esencialmente en las siguientes ideas:

1. La fijación del valor catastral del predio por el que el contribuyente tributa, conforme a la tabla de valores "lote tipo" contenida en el artículo 54 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012, se justifica en la medida

en que facilita a los sujetos pasivos del impuesto el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2. La figura del "lote tipo" no resulta una ficción jurídica a través del cual se creen lotes modelo en abstracto por colonia, ya que, en todo momento el contribuyente estará en posibilidad de determinar el gravamen del predio de que se trate utilizando alguno de los otros métodos de valuación establecidos en la ley.

3. En este sentido, el contribuyente siempre podrá optar por el procedimiento de avalúo, puesto que el valor "lote tipo" no sustituye ni impide que se puedan emplear los métodos de valoración previstos en el artículo 53 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez, y a través de él determinar con un mayor grado de aproximación el valor del inmueble del que es propietario.

III.4.2. Recurso de revisión de Amparo Indirecto 290/2012 del índice del Tribunal Colegiado en materias Civil y Administrativa del Decimotercer Circuito del Poder Judicial Federal.

Dictada en estos términos, al estimarse que la sentencia de fecha 15 de marzo de 2012, que resolvió en definitiva los autos del juicio de Amparo Indirecto 166/2012, resultaba ilegal, por contravenir lo dispuesto por el artículo 77, 78 y 80 de la anterior Ley Amparo; porque según se procuró demostrar en el recurso de revisión de Amparo Indirecto que quedó registrado en el índice del Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Decimotercer Circuito del Poder Judicial de la Federación, con el número de expediente A.R.A 290/2012, los razonamientos en los que se apoya para reconocer la constitucionalidad del acto reclamado son equivocados.

Una violación a cualquiera de los derechos fundamentales contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, nunca podrá ser excusable al legislador cuando establece las contribuciones, pues de su estricta observancia depende que la carga impositiva global se encuentre repartida con justicia.

En particular la proporcionalidad en la manera de tributar es un principio elemental de justicia fiscal porque a través de ella se garantiza que el impuesto guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, debiendo aportar solo una parte adecuada con la realidad de sus ingresos, utilidad, rendimiento, modificación positiva en el haber patrimonial, es decir, una manifestación de riqueza en general.

Puesto que los impuestos sólo pueden ser pagados con una manifestación de riqueza, el principio de proporcionalidad ofrece la medida para determinar qué porción de ésta debe detraerse de modo permanente por concepto de impuesto. Porque todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su riqueza, pero en la medida en que ésta exceda del mínimo vital o mínimo existencial,¹¹⁰

En este orden de ideas, una persona poseerá capacidad contributiva cuando perciba ingresos o rendimientos por encima del mínimo vital o existencial, o sea, cuando lo que se está gravando son los ingresos que rebasan aquellas sumas que son suficientes para que el individuo tenga una subsistencia digna y autónoma.¹¹¹ Desde esta perspectiva, aun cuando se pueda tener un mínimo de capacidad económica para la satisfacción de las necesidades básicas, no necesariamente habrá capacidad contributiva.

¹¹⁰ *Vid Supra.*, nota 47.

¹¹¹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. Editorial Porrúa, 13ª edición, México, 1997, página 23.

El derecho al mínimo vital se erige en un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de recursos materiales¹¹², por lo que un impuesto puede gravar la riqueza indicativa de capacidad contributiva, pero sin agotarla (ni siquiera lentamente), ésta sólo podrá detraerse con fines fiscales en la medida en que esto no conduzca a corto o largo plazo a su agotamiento como fuente impositiva¹¹³, y el referente del legislador para lograr tal finalidad es la capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de los ciudadanos de contribuir al gasto público en la medida que su renta excede lo mínimo necesario para su existencia y atención de necesidades particulares ineludibles, de lo contrario el impuesto resultaría excesivo y terminaría por llevar a la ruina a los contribuyentes. Es por ello que la Constitución Federal establece como derecho fundamental que los mexicanos contribuirán al gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, es decir, que los impuestos deberán establecerse con arreglo a la capacidad contributiva individual de los destinatarios del gravamen. Asimismo resulta ineluctable que dicho derecho debe ser siempre respetado por el legislador pues de ello dependerá que el impuesto pueda considerarse justo.

Con base en lo anterior podemos concluir que el principio de proporcionalidad en la manera de tributar radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica impositiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos.¹¹⁴

¹¹² REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis, "La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana". [en línea], consultado el 26 de julio de 2013, disponible en internet: http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/84/Becarios_084.pdf. Página 11.

¹¹³ *Vid. supra.*, nota 51.

¹¹⁴ *Vid. supra.*, nota 52.

Ahora bien, con base en las consideraciones expuestas, se logra apreciar con meridiana claridad el por qué este elemental principio de justicia tributaria no puede ser soslayado atendiendo a una practicidad en la recaudación, por más cómodo que pueda resultar el entero de un impuesto esto jamás podrá excusar que se deje de tomar en cuenta para efecto de su determinación, liquidación y recaudación, la verdadera capacidad contributiva individual de los obligados al pago. Es importante advertir también que no es como sostiene el juzgador de primera instancia, la facilidad para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ninguna manera purga el vicio de inconstitucionalidad que entraña la norma, sino incluso le aprovecha, porque es precisamente obviando la distinta capacidad contributiva de los habitantes del municipio de Oaxaca de Juárez que el legislador estatal crea los lotes tipo, a partir de los cuales fija el valor catastral de los predios sobre los que se determinará el monto del impuesto predial a cargo de los contribuyentes. Por consiguiente, la pretendida facilidad para el cumplimiento de las obligaciones fiscales solo se da gracias a la violación directa de un derecho fundamental establecido en la Constitución Federal.

En segundo lugar, contrario a lo expresado por el juez de Amparo, es innegable que el "lote tipo" es una ficción jurídica a través de la cual se crean lotes modelo en abstracto por colonia, con una determinada superficie de terreno y construcción, y un valor catastral calculado a partir de dichas dimensiones, que viene a sustituir a aquél con base en el cual había venido tributando el contribuyente propietario o poseedor del predio, pues del mismo artículo 54 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez del se desprende esa descripción. Empero, el juez de primera instancia consideró que no obstante esa limpia, pura y transparente definición, no se está presencia de una ficción jurídica a través dela cual se creen lotes modelo en abstracto por colonia, ya que, en todo momento el contribuyente estará en posibilidad de determinar el gravamen del predio de que se trate, utilizando alguno de los otros métodos de valuación establecidos en la ley. Un argumento falaz, así como carente de consistencia lógica y jurídica.

El que exista una variedad de procedimientos para el establecimiento de la base gravable de la contribución inmobiliaria en estudio, y que siendo varios de ellos conformes con la Constitución, no implica que si uno de ellos no lo es, por el solo hecho de que exista esa variedad de métodos éste último se vuelva constitucional por ser parte de una mecánica que lleva al pago del impuesto. Los procedimientos de fijación de la base gravable que sean constitucionales se quedarán constitucionales, y los que sean inconstitucionales seguirán siendo inconstitucionales, porque cada uno es independiente y tienen su propia manera de determinar el valor catastral de los predios. No es compatible pues el principio de proporcionalidad tributaria con la posibilidad de optar entre diversos métodos para la determinación del impuesto, sino más bien, las distintas mecánicas de las contribuciones lo serán en la medida en que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos destinatarios de la norma impositiva.

Además, no se debe de perder de vista que de la manera en que está redactado el texto del numeral en estudio, la situación jurídica de los contribuyentes que venían pagando una cuota mínima o no tuvieran presentada declaración de superficie de terreno y de construcción, se encontraba expresamente regulada por la norma, por lo que su observancia se actualiza de manera tácita cuando ocurren a pagar la contribución, luego, si en estos términos se entera el impuesto, no se puede culpar a un contribuyente que eligió tributar sin atender al valor real de su predio aun cuando pudo haber optado por algún otro método para establecer la base gravable del impuesto a cargo, porque el contribuyente se limitó a cumplir la ley, que por mucho que pueda gustarle para que sea inconstitucional y en tal sentido se haya inconformado mediante la oportuna promoción del juicio de garantías, mientras no sea declarado así vinculará válidamente tanto a las autoridades responsables como a los contribuyentes. Es solamente al legislador estatal a quien es imputable la emisión de dicha norma contraria a los principios más elementales de justicia fiscal.

Finalmente, cabe señalar que el juez de Amparo no entró en ningún momento al estudio de fondo en su individualidad de la figura del "lote tipo", sino que acude a elementos externos para justificar su constitucionalidad como la facilidad para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como a la existencia de métodos alternativos para la determinación del valor catastral de los predios, por lo que no resolvió la cuestión efectivamente planteada.

Además, con fundamento en los artículos 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo; y el punto Tercero, fracción III, del Acuerdo General 5/2001, relacionado con el Instrumento Normativo aprobado el seis de octubre de dos mil once, se pidió a dicho tribunal que declinara competencia en favor de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior debido a que en términos de las disposiciones citadas, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conserva para su resolución los amparos en revisión en los que subsistiera la materia de constitucionalidad de leyes cuando no exista precedente y, a su juicio, se requiera fijar un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional.

En el caso en estudio, además de que subsistía la materia de constitucionalidad respecto de los de los artículos 54 y 56 de la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez para el ejercicio fiscal 2012, se debe tener presente la novedad en la legislación tributaria nacional de la figura del "lote-tipo" como referente para la fijación de la base gravable de las contribuciones inmobiliarias, por lo que no existe precedente. De ahí que era necesario fijar un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional.

Tampoco se debía perder de vista la gran cantidad de demandas de Amparo que fueron promovidas en contra de la nueva Ley de ingresos municipal y el severo impacto que

en las finanzas de la hacienda pública podía conllevar el pronunciamiento sobre la constitucionalidad o no del nuevo procedimiento de determinación del Impuesto Predial a cargo, al ser esta contribución por la que percibe la mayor parte de sus ingresos.

En las relatadas circunstancias, por no existir precedentes sobre el tema que en ese juicio de Amparo se planteaba y considerando que se requería fijar un criterio de importancia y trascendencia para el orden jurídico nacional, el recurso de revisión era susceptible de ser resuelto por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el aspecto que corresponde a su competencia, dejando a salvo las cuestiones de legalidad al Tribunal Colegiado de Circuito conforme al artículo 92 de la entonces vigente Ley de Amparo. Sin embargo, al resolver en sentencia respecto de la declinación de competencia solicitada, e relación a los aspectos de constitucionalidad; en el considerando OCTAVO de la ejecutoria de fecha 12 de diciembre de 2012, se declaró que no había lugar a remitir el toca al máximo tribunal del país, por no tratarse de una ordenamiento de carácter federal, sino de una ley de ingresos municipal. Asimismo, agregó que los tribunales colegiados de circuito no pueden decidir si se surte la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o no, sino que dicha facultad corresponde exclusivamente al Alto Tribunal, porque de lo contrario quedaría a elección de ellos enviar un asunto donde no exista jurisprudencia o cinco precedentes exactamente aplicables.

Por consiguiente, el recurso de revisión fue resuelto por el Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Decimotercer Circuito, en un fallo en el que se confirmó en sus términos la declaración de constitucionalidad del artículo 54 de la Ley de Ingresos del municipio de Oaxaca de Juárez.

En un estudio muy breve para y sin pronunciarse de manera exhaustiva con relación a los agravios expresados, a foja 69 de la versión pública de la ejecutoria de mérito, el tribunal colegiado se limitó a señalar que se integra debidamente la base gravable del

impuesto predial, considerando el valor "lote tipo", puesto que el legislador previó la ubicación del inmueble por la colonia, clasificada en zona baja, media y alta, la superficie y construcción en metros cuadrados, especificando una sola medida para cada colonia; por ende, ese valor "lote tipo" se obtiene de un rango de valores, que fueron clasificados conforme a la zonificación y superficie de terreno y construcción señalados en el propio normativo, por consiguiente, atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto predial, conforme a la zona, superficie y construcción señaladas.

Criterio que no se comparte y que es incongruente y carente de exhaustividad respecto a los agravios hechos valer, puesto que el reconocimiento de constitucionalidad que hace de la figura en estudio no se desprende de su argumentación; el que se establezca un lote modelo por colonia, que éstas a su vez se clasifiquen por zonas, así como que existan distintos valores unitarios aplicables a aquéllas, nada tiene que ver con el planteamiento de si es constitucional o no que para efecto de determinar el impuesto predial a cargo se considere como base gravable una manifestación de riqueza en abstracto, sino que aun reconoce que los particulares tributan conforme a un "lote tipo" y no conforme al valor de su predio.

Conclusiones.

Primera. El Estado, como comunidad política, tiene la función satisfacer una serie de necesidades derivadas de la vida en colectividad, siendo entre ellas las más elementales, la conservación del orden interior (policía), la de la defensa exterior (ejército), y la de impartición de justicia (tribunales). Sin embargo, la evolución de las sociedades, en cuanto a progreso tecnológico y crecimiento demográfico fue generado que progresivamente se le fueran encomendando al Estado cada vez más tareas y que éstas fueran aumentando en complejidad.

Segunda. Los recursos económicos resultan ser necesarios para la operación y desarrollo de las funciones que lleva a cabo el Estado¹¹⁵, y es por ello que debe procurar allegárselos para poder cumplir con sus fines. Esta actividad, de importancia primordial para la vida y funcionamiento de la organización estatal, mediante la cual obtiene los medios que le permiten la satisfacción de las necesidades públicas es lo que se denomina actividad financiera.

Tercera. La actividad financiera del Estado se desarrolla en tres momentos fundamentales: 1) el de la obtención de ingresos; 2) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente; y 3) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas que el ente estatal tiene a su cargo.

Cuarta. El primer momento de la actividad financiera del Estado consiste pues en la procuración por parte de éste de las riquezas materiales necesarias para la realización de sus fines. En este sentido, los Estados tienen que recurrir a variadas fuentes de recursos,

¹¹⁵ LÓPEZ LÓPEZ, Patricia, *Estudios Jurídicos en Homenaje a Eduardo Martínez de la Vega*, Editorial Porrúa, 1ª edición, México 2008. Página 191.

las cuales para efectos prácticos se dividen en dos grandes rubros: ingresos tributarios e ingresos no tributarios.

Quinta. Los ingresos tributarios son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico-fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos, entre los que encontramos los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales, que son a partir de los cuales los Estados captan la mayor parte de sus recursos y que en el Estado mexicano tienen su fundamento jurídico en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Sexta. De los ingresos tributarios, los impuestos representan el rubro más importante por la cantidad de recursos que perciben los Estados de su recaudación, y se pueden definir como aquellas prestaciones en dinero o en especie de naturaleza tributaria, *ex-lege*, cuyos presupuestos son hechos o situaciones jurídicas que no constituyen una actividad del Estado referida a los obligados y están destinada a cubrir los gastos públicos.

Séptima. El sujeto activo de las relaciones tributarias es naturalmente el Estado, pues según se ha venido refiriendo, es el encargado de la obtención de los ingresos, la gestión y manejo de dichos recursos y la realización de las erogaciones necesarias para el sostenimiento de las funciones públicas. En México, solamente él a través de sus diversos órdenes de gobierno: Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal; se encuentra investido de la potestad tributaria en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Octava. El Municipio libre es la base de la división territorial y de organización política de los Estados. A través de él, el constituyente de 1917, quiso proveer a cada población del país de una autoridad local e inmediata, debidamente constituida, que al

encontrarse familiarizada con los problemas y necesidades del lugar pudiera atenderlos en forma rápida y efectiva. Empero, a diferencia con los otros dos sujetos activos de la relación tributaria en México, el Municipio no puede establecer por sí mismo sus contribuciones, sino que es la legislatura estatal la que autoriza los conceptos que recaudará o percibirá durante el ejercicio fiscal mediante la aprobación de la ley de ingresos de cada municipio de la entidad.

Novena. Las leyes de ingresos municipales que aprueban los congresos locales de cada entidad federativa por tratarse de actos formal y materialmente legislativos en los que se establecen contribuciones, deben respetar los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: legalidad, proporcionalidad, equidad y vinculación con el gasto público.

Décima. Con motivo de las reformas al artículo 115 de la Constitución Federal, en los años de 1983 y 1999, se fortaleció la hacienda pública municipal y por consiguiente su autonomía. Mediante la primera de estas modificaciones, se dotó al municipio de competencia tributaria para percibir con exclusión de los demás órdenes de gobierno los rendimientos de ciertos conceptos que tiene garantizados para recaudar o recibir, entre ellos las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria. Asimismo, mediante la segunda modificación constitucional de las mencionadas, se le dotó de una intervención más importante en el procedimiento para establecer las contribuciones municipales.

Decimoprimer. Así pues, las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria constituyen un ingreso municipal muy importante, cuyo objeto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 115, fracción IV, inciso a), de la Constitución Federal, deberá ser la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles; independientemente de si se trata de un inmueble terreno, un inmueble terreno y construcción, o sólo construcción.

Igualmente, será decisión de cada Municipio proponer la creación de un solo impuesto que agrupe o no todos los supuestos

Decimosegunda. Luego, si se parte de la idea de que el objeto del impuesto es la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, independientemente de si se trata de un inmueble terreno, un inmueble terreno y construcción, o sólo construcción; obligado resulta concluir que la porción de riqueza considerada como fuente gravada es precisamente la que se halla representada por los predios, y que, en consecuencia, el monto del gravamen debe fijarse en relación directa con el valor de esos bienes, pues es la propiedad o la posesión de los mismos lo que revela que un particular cuenta con la capacidad suficiente para aportar una parte de su patrimonio al erario.

Decimotercera. Por tanto, para la fijación del valor del inmueble que es la base gravable del impuesto predial, puede considerarse, el valor catastral, el valor que arroje el avalúo practicado por la autoridad fiscal o por personas registradas o autorizadas por ella, el más alto entre ellos; el valor declarado por el contribuyente, el valor de la rentas que genere el predio, o bien, puede determinarse a través de cualquier otro método o sistema que estime pertinente el legislador, siempre y cuando éste se ajuste a la realidad.

Decimocuarta. En la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012, se estableció en su artículo 54, que para el caso de los predios que, en el ejercicio fiscal 2011, pagaban una cuota mínima así como los predios sin superficie de terreno y construcción o sin superficie de terreno declarada, el valor del inmueble se fijaría en base a un "lote tipo".

Decimoquinta. El "lote tipo" es según lo describe el numeral de referencia "aquel que por la superficie de terreno y construcción, es el de mayor frecuencia en cada colonia ubicada en la jurisdicción de este Municipio, y cuya base gravable se determina considerando dicha superficie de terreno y construcción y los valores unitarios correspondientes a cada colonia."

Decimosexta. En este orden de ideas, el "lote tipo" resulta ser una ficción jurídica, a través de la cual se crean lotes modelo en abstracto por colonia, con una determinada superficie de terreno y construcción, y un valor catastral calculado a partir de dichas dimensiones. Con base en el cual para el caso de aquellos contribuyentes que no tengan presentada la declaración de superficie de terreno y construcción de los predios de los que sean propietarios o poseedores, se les considerará como valor catastral el que corresponda al valor "lote tipo" que para su colonia se establece en la ley de ingresos municipal.

Decimoséptima. El empleo del valor "lote tipo" como referente para la fijación de la base gravable del impuesto predial es inconstitucional, en virtud de que los contribuyentes de este impuesto así determinado no tributan conforme al valor real de su predio, sino con base en uno ficticio que no se halla en proporción directa con el monto de la riqueza que los hace aptos para contribuir al gasto público.

Si los particulares deben calcular el importe del tributo sin atender al valor real de sus predios se quebranta el principio de proporcionalidad, pues no se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, representada en el valor de aquellos, sino con una manifestación de riqueza en abstracto establecida por medio de la ficción jurídica del "lote tipo".

Propuestas.

Primera. Se está de acuerdo en que con la finalidad de lograr un municipio verdaderamente libre, autónomo y fuerte es necesario incrementar los ingresos propios de su hacienda pública, sin embargo, las estrategias y mecanismos que emplee para ello deberán de observar siempre los principios de política fiscal así como de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

En este sentido, el abanico de opciones para fortalecer las haciendas públicas municipales es muy amplio: crear nuevos impuestos; incrementar las tasas, tarifas y cuotas de los impuestos y derechos ya existentes; eliminar exenciones, tratamientos diferenciales, descuentos, bonificaciones y otras prerrogativas fiscales existentes; incrementar la base de contribuyentes; modernizar los sistemas catastrales; actualizar las disposiciones fiscales vigentes; y sobre todo simplificar y volver más eficaces las funciones recaudatorias de la administración tributaria en ese nivel de gobierno.¹¹⁶

Segunda. - Ahora bien, si de entre las opciones anteriores, para lograr una mayor captación de recursos, se elige crear nuevos impuestos o el aumento de los ya existentes, por cuestiones de política fiscal previo a ello deben realizarse una serie de estudios principalmente económicos, políticos, sociales y psicológicos, que deben prever obstáculos, efectos, consecuencias, reacciones en los afectados o en la actividad gravada, que indicarán la forma de obtener lo que se busca con los menores efectos perjudiciales posibles; de no realizarse estos estudios, lo más seguro es que se originarán efectos no buscados o deseados.¹¹⁷

¹¹⁶ MORONES HERNÁNDEZ, Humberto, *¿Cómo fortalecer los Ingresos Propios de los Municipios? Un análisis previo a la definición de acciones prioritarias a desarrollar*, Hacienda Municipal, INDETEC, revista número 120, abril - junio de 2013. Página 55.

¹¹⁷ 2 MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Editorial Porrúa, 2ª edición, México, 1998. Página 10.

Por ello, el maestro Margáin Manautou en su obra *Nociones de Política Fiscal*, propone que antes de decretarse la creación de un nuevo impuesto o el aumento de los ya existentes tenemos que responder a las siguientes preguntas:

- a) ¿Se está obteniendo el máximo rendimiento de los impuestos ya existentes?
- b) ¿Se ha previsto el efecto económico que ello producirá en la entidad?
- c) ¿No se restringirá el consumo del bien o servicio afectado?
- d) ¿Se ha previsto la reacción y comportamiento de los contribuyentes afectados?
- e) ¿La naturaleza del nuevo gravamen es la correcta?
- f) ¿Se ha previsto qué es lo que debe eliminarse de quedar gravado? O ¿Nadie, ni nada debe quedar exento de tributar?
- g) ¿El aumento o el nuevo impuesto es congruente con la política fiscal que se sigue?
- h) ¿A qué clase económica afectará más el nuevo impuesto?
- i) ¿Si el nuevo impuesto debe ser indirecto, se ha escogido debidamente el indicado?
- j) ¿Los gastos de administración y de recaudación no absorberán buena parte del rendimiento buscado?
- k) ¿Se ha previsto el número de contribuyentes del nuevo impuesto?
- l) El monto de la tasa o de la tarifa es la indicada? ¿No es alta o gravosa en extremo?¹¹⁸

De no realizarse los cuestionamientos anteriores así como los estudios correspondientes, la implementación del nuevo impuesto o su aumento pueden generar efectos no previstos que impidan aumentar la recaudación en la medida en que se había planeado, o incluso pueden provocar una contracción de ella.

¹¹⁸ *Ibid.*

Como ejemplo de ello, basta con hacer referencia a lo que sucedió en el municipio en estudio.

La Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012, inició su vigencia el primer minuto del 1 de enero de 2012, y con apoyo en ella el municipio comenzó a realizar el cobro del impuesto predial conforme al nuevo procedimiento de liquidación en el que se empleaba el "lote tipo" como referente para la fijación de la base gravable de la contribución. Esto trajo como consecuencia, que aun sin aumentar los valores unitarios de terreno y de construcción y sin elevar la tasa del impuesto, se incrementara en un rango de 400 % hasta 1700 % el monto a pagar de esta contribución inmobiliaria con relación al ejercicio fiscal inmediato anterior.

Sin embargo, como efecto político y social no previsto al crear la nueva mecánica de determinación del impuesto predial, se presentaron protestas generalizadas en el municipio por parte de decenas de miles de personas que resintieron el excesivo aumento en el monto de la contribución. Asimismo, la Cámara de Diputados local, ante el marcado descontento de la sociedad oaxaqueña, dirigió un exhorto al ayuntamiento capitalino para que suspendiera el cobro en aquellos casos en que la carga tributaria resultara notoriamente excesiva con relación al valor de los inmuebles, lo cual resultó paradójico, puesto que fue ese mismo órgano legislativo quien autorizó el incremento artificial de la base gravable al aprobar la ley de ingresos municipal, lo que según se anotó en el capítulo III de este trabajo de investigación, hizo sin siquiera leerla.

Así pues, frente a la fuerte presión generada por la sociedad civil organizada, en sesión ordinaria de cabildo, el Ayuntamiento del municipio de Oaxaca de Juárez se vio obligado a aprobar un programa de descuentos en el pago del impuesto predial para el ejercicio fiscal 2012, que se aplicó sobre la diferencia entre el importe determinado por concepto de dicha contribución con relación a lo pagado el año inmediato anterior. Este

programa benefició únicamente a aquellos contribuyentes a los que se hubiera liquidado el impuesto a cargo en base a un "lote tipo", por ser éstos a quienes se les incrementó artificialmente la base gravable conforme al nuevo procedimiento en el que se empleaba esta figura.

Luego, como resultado de la falta de una adecuada previsión de los efectos que generaría un excesivo aumento en el monto de la contribución, el municipio tuvo que renunciar a parte de los ingresos que pretendía percibir lo que no sólo le impidió lograr el incremento en la recaudación que esperaba, sino que también pudo verse afectado su equilibrio presupuestal para ese ejercicio fiscal al no haber obtenido los recursos necesarios y estimados para realizar los gastos que conforme al presupuesto de egresos tenía programado.¹¹⁹

Por tanto, lo que se propone con relación a la política fiscal municipal es:

1.- Que en el futuro de manera previa a crear nuevos impuestos municipales o aumentar el monto de los ya existentes, los ayuntamientos de la entidad, conjuntamente con la legislatura local, efectúen una serie de estudios económicos, políticos, sociales y psicológicos, a fin de prever el impacto que tendrían dichas acciones en la dinámica económica del municipio, en la recaudación y en los contribuyentes.

La falta de sensibilidad y de planeación al establecer nuevas contribuciones o aumentar el monto de las ya existentes, además de que puede generar como en el caso en estudio que los efectos no previstos constituyan obstáculos para alcanzar la recaudación esperada, puede provocar también un distanciamiento entre las autoridades hacendarias y

¹¹⁹ Comparativamente, conforme a los informes de Cuenta Pública Municipal correspondientes a los años 2011 y 2012, los ingresos percibidos por concepto de impuesto predial durante el ejercicio fiscal 2011, fueron de \$ 53, 412, 857.03 mientras que para el ejercicio fiscal 2012 fueron de \$ 58, 186, 007.35; lo que representó un incremento de apenas del 1.09 %. Lo que resulta de poco valor en proporción a la gravedad de la violación constitucional cometida en perjuicio de decenas de miles de habitantes del municipio de Oaxaca de Juárez.

los contribuyentes y como consecuencia de ello la falta de pago, lo que no resulta conveniente para las autoridades fiscales municipales, puesto que en muchas ocasiones en los municipios del país ellas mismas desconocen los procedimientos de ejecución de créditos fiscales y les es sumamente complicado lograr el cumplimiento coactivo de la obligación fiscal, motivo por el cual siempre será preferible que sea el propio contribuyente quien voluntariamente haga la aportación a la hacienda pública municipal.

Además, pueden resultar orientadores de la política fiscal municipal, los lineamientos que la OCDE ha emitido sobre "relación mejorada", la cual consiste esencialmente en una interacción entre las autoridades fiscales y los particulares basada en la confianza y la cooperación, en la cual existe transparencia e intercambio de información, con beneficios para ambas partes¹²⁰. Luego, a partir de ella se puede promover que sean los propios contribuyentes quienes proporcionen la información relativa al estado de sus predios, incentivados por determinados beneficios fiscales que en correspondencia otorguen las haciendas municipales. Asimismo, en el marco de este nuevo tipo de relación tributaria se pueden facilitar y volver menos onerosos los procedimientos de verificación para el caso de que la autoridad o el pagador del impuesto no estén de acuerdo con el valor catastral del predio, y que en lugar de que haya una abierta oposición con respecto a este tema, exista una cooperación entre ambos que permita mantener actualizados los padrones catastrales a fin de que tanto fisco como contribuyentes recauden y paguen lo justo.

2.- Finalmente, se debe tener en cuenta las particulares características de la sociedad oaxaqueña, en la que producto del rezago económico y educativo, hay poca cultura, disposición y medios para acceder a vías institucionales de solución de conflictos, y en muchas ocasiones se solventan a través de la presión social, política entre otras vías de

¹²⁰ ESQUIVEL MEDINA, Alberto David, "*Fortalecimiento de las relaciones fisco-contribuyentes*". [En línea], consultado el 19 de noviembre de 2013, disponible en internet: http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2012_204-A21.pdf. Página 3.

hecho; por lo que siempre será mejor evitarlos y no generar fuerte confrontación entre las autoridades y la población.

Tercera. - Que tratándose del impuesto predial en particular, en congruencia con lo establecido en la meta nacional "México Próspero" del Plan Nacional de Desarrollo 2013 - 2018, BANOBRAS, instrumentó el Programa de Modernización Catastral, con el objetivo de fortalecer los ingresos propios municipales a través de incrementar la recaudación por dicho concepto, mediante la actualización del padrón de contribuyentes y mejoramiento de la eficiencia administrativa.

Las líneas de trabajo que sigue el programa son:

- Actualización del padrón catastral y base cartográfica.
- Vinculación de la información gráfica y tabular.
- Desarrollo de un sistema de gestión catastral y mantenimiento cartográfico.
- Desarrollo de un sistema de información geográfica municipal.
- Capacitación de personal.
- Remodelación de equipamiento del área de catastro.
- Estudio de bancarización (a solicitud de los municipios).

En este propósito de apoyar técnicamente la ejecución del programa, BANOBRAS suscribió convenios con el Instituto Nacional de Estadística y Geografía; el Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México; así como con la Facultad de Ingeniería de la Universidad Nacional Autónoma de México, para la elaboración de los diagnósticos, planes de acción y proyectos ejecutivos.

Para incorporarse a dicho programa los requisitos son los siguientes:

1. Que el municipio cuente con un mínimo de 15 mil cuentas catastrales.
2. Que elabore una solicitud de ingreso en el cual se exprese la fuente de recursos para ejecutar el proyecto de modernización catastral (financiamiento BANOBRAS, recursos propios u otros)
3. Acuerdo de autorización del cabildo municipal.
4. Carta de adhesión al programa suscrita por el presidente municipal.

Una vez cumplido con lo anterior BANOBRAS, en colaboración con el Instituto Nacional de Estadística y Geografía; el Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México; entrega un diagnóstico, plan de acción así como un proyecto ejecutivo al municipio, y en caso de ser necesario gestiona la autorización del financiamiento para ejecutar el proyecto. El tiempo de elaboración de estudios y ejecución del proyecto es de 8 a 12 meses. Asimismo BANOBRAS conjuntamente con los institutos de estadística y geografía, supervisa los avances en la implementación de los proyectos.

Se recomienda que los municipios de Oaxaca aprovechen el programa y se adhieran a él para que de esa manera mediante el apoyo administrativo, técnico y financiero que ofrece la banca de desarrollo, puedan aumentar la recaudación que por concepto de impuesto predial perciben, sobre la base de una adecuada actualización del padrón de contribuyentes y el mejoramiento de su eficiencia administrativa. Como dato refiere BANOBRAS, que 25 de los 93 municipios a nivel nacional que han concluido su proyecto, han registrado un incremento promedio del 40% en la recaudación del impuesto predial.

De esta manera podrían aumentar la recaudación por concepto de dicha contribución inmobiliaria pero con respeto a los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal; sin tener que recurrir a artificios como el del "lote tipo", que realmente no actualiza el valor catastral de los inmuebles, sino que lo

sustituye por otro ficticio, que no respeta los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Además el aumento del monto del impuesto como resultado de una actualización de los valores catastrales, no resulta tan enojoso para los particulares porque son conscientes de que ello es un reflejo del aumento del valor de mercado de su predio y que se encuentra apegado a la realidad.

Cuarta.- La derogación del artículo 54 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012, por ser contrario al principio de proporcionalidad en la manera de tributar.

En sustitución del empleo del valor "lote tipo" como referente para la fijación de la base gravable del impuesto predial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012, se puede utilizar el valor más alto de los previstos en dicho precepto: valor catastral (determinado por la Tesorería Municipal a través de su departamento de valuación inmobiliaria), el valor fiscal (que es el que determinan las autoridades fiscales municipales acorde a las facultades conferidas en el artículo 68 del Código Fiscal Municipal del Estado de Oaxaca) o el valor declarado por el contribuyente.

Quinta.- Es de mencionar que para el momento de la defensa de esta tesis de licenciatura, La Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012 ha dejado de tener vigencia, asimismo que en la Ley de Ingresos Municipal para el Ejercicio Fiscal 2013 ya no se previó la figura del "lote tipo" como referente para la fijación de la base gravable; empero, el valor de los predios en la circunscripción territorial del municipio quedaron "actualizados" en base a la tabla de valores "lote tipo" previstos en el artículo 54 sobre cuyo estudio ha versado este trabajo de investigación. Es decir, aun a pesar de que dicha disposición haya perdido vigencia y no se haya establecido en la ley fiscal municipal correspondiente al ejercicio fiscal 2013, los efectos de su aplicación subsisten en

el tiempo, puesto que a todos aquellos contribuyentes que durante el ejercicio fiscal 2011 pagaban una cuota mínima, o que en el ejercicio fiscal 2012 no hubieren presentado la declaración de superficie de terreno y construcción de los predios de los que fueran propietarios o poseedores, se les sustituyó el valor catastral de sus inmuebles por el del "lote tipo" correspondiente a su colonia y con ese valor quedó actualizado en el padrón catastral de la Tesorería Municipal. Valor que como se ha dicho, no se corresponde con la realidad porque sigue siendo ficticio.

Ahora bien, la consecuencia de lo anterior se traduce en que para ejercicios fiscales ulteriores la Tesorería Municipal seguirá teniendo como valor de los predios el valor catastral actualizado conforme al "lote tipo" y en base a él seguirá determinando el impuesto predial a cargo de los contribuyentes del municipio.

Por tanto, se propone que con la finalidad de eliminar los efectos de la base ficticia establecida por virtud del "lote tipo" y de tributar conforme al valor real de sus predios, los contribuyentes a quienes durante el año 2012 les haya sido sustituido el valor catastral por la del lote modelo correspondiente a su colonia en términos del artículo 54 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012; presenten escrito ante la Tesorería Municipal en el que declaren la superficie de terreno y de construcción de los inmuebles de los que son propietarios y/o poseedores, apliquen la tabla de valores unitarios de suelo y claves de zonificación correspondiente, para así ellos mismos autodeterminar de manera apegada a la realidad el verdadero valor del inmueble que los hace aptos para contribuir.

En los términos anteriores, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 43, fracción V, de la Ley de ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2013, las autoridades municipales deberán considerar el valor declarado por el

contribuyente como el valor fiscal para efectos de la determinación del impuesto predial a cargo en ejercicios subsecuentes.

Ahora bien, es cierto que al valor declarado por el contribuyente se preferirán 1) el valor del avalúo realizado por institución bancaria; 2) el valor fiscal que resulte del avalúo realizado por el área de Verificación y Valuación Inmobiliaria de la Unidad de Catastro Municipal; 3) el valor determinado por perito autorizado por la Dirección de Ingresos de la Tesorería Municipal; 4) el valor catastral determinado por el Instituto Catastral del Estado de Oaxaca, conforme a las tablas de valores unitarios vigentes en el año 2013; en el orden descrito, sin embargo, una vez presentada la declaración por el particular, corresponderá a las autoridades fiscales ejercer las facultades de comprobación a fin de verificar que en efecto el valor fiscal declarado coincida con el valor real del predio. De lo contrario se deberá tener por base gravable el autodeterminado por el contribuyente.

Sexta. Que para ulteriores casos en los que ante una liquidación de impuesto predial correspondiente al año 2012, se promueva juicio de Amparo Indirecto en contra del artículo 54 de la Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012, los juzgados y tribunales del Decimotercer Circuito del Poder Judicial de la Federación declaren su inconstitucionalidad por ser contrario al principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y concedan el Amparo y Protección de la Justicia Federal en contra de su aplicación; bajo la apreciación de lo propuesto en este trabajo de investigación.

Bibliografía.

I. Libros y Revistas.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, 20ª edición, México, 2010.

BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Volumen I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1964.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El Juicio de Amparo*. Editorial Porrúa, 18ª edición, México, 1982.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Principios Tributarios, Entre la Legalidad y el Conocimiento*. Editorial Dofiscal, 1ª edición, México, 2012.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Imposición a la Riqueza en México*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1ª edición, México, 1983.

EVANGELISTA ORTIZ, Guadalupe, *El Impuesto Predial en las Haciendas Públicas Municipales*, Coedición del Centro Nacional de Desarrollo Municipal de la Secretaría de Gobernación y Fideicomiso para la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, 1ª edición, México 1989.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, 30ª edición, México, 1999.

GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, 28ª edición, México, 2008.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ediciones De Palma, 5ª edición, Argentina, 1993.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *Introducción al Estudio del Juicio de Amparo*. Editorial Porrúa, 12ª edición, México, 2010.

GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría Política*, Editorial Porrúa, 15ª edición, México, 2007.

LÓPEZ LÓPEZ, Patricia, *Estudios Jurídicos en Homenaje a Eduardo Martínez de la Vega*, Editorial Porrúa, 1ª edición, México 2008.

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. Editorial Porrúa, 13ª edición, México, 1997

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *La Base Imponible*. Editorial Porrúa, 1ª edición, México, 2009.

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, Editorial Porrúa, 2ª edición, México, 1998.

MORONES HERNÁNDEZ, Humberto, *¿Cómo fortalecer los Ingresos Propios de los Municipios? Un análisis previo a la definición de acciones prioritarias a desarrollar*, Hacienda Municipal, INDETEC, revista número 120, abril - junio de 2013.

NUÑO SEPÚLVEDA, José Ángel, *Análisis y Comentarios Sobre los Elementos Tributarios del Impuesto Predial en México*, Hacienda Municipal, INDETEC, revista número 75, año 21, junio de 2001.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, 1ª edición, México 2009.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*. Editorial Harla, 2ª edición, México, 1986.

SILVA RAMÍREZ, Luciano, *El Control Judicial de la Constitucionalidad y el Juicio de Amparo en México*. Editorial Porrúa, 2ª edición, México, 2010.

TIPKE, Klaus, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, trad. al español en *La Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes* por Pedro M. Herrera Molina, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1ª edición, España, 2002.

II. Documentos de Internet.

ESQUIVEL MEDINA, Alberto David, "*Fortalecimiento de las relaciones fisco-contribuyentes*". [En línea], consultado el 19 de noviembre de 2013, disponible en internet: http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2012_204-A21.pdf

REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis, "*La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana*". [En línea], consultado el 26 de julio de 2013, disponible en internet: http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/84/Becarios_084.pdf

LEAL GALINA, José Guillermo, 2003, "*La Constitucionalidad de las reglas de miscelánea fiscal que establecen las declaraciones por medios electrónicos*", Tesis de Licenciatura, México, Universidad de las Américas Puebla, página 10, [en línea], consultado el 17 de julio de 2013, disponible en internet: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal_g_jg/capitulo2.pdf

MATÍAS, Pedro, "*Protestan en Oaxaca contra alza de 500 % en predial*". Revista Proceso [en línea], consultado el 19 de julio de 2013, disponible en internet: <http://www.proceso.com.mx/?p=295422>

ROA JACOBO, Juan Carlos, "*El desgaste en las relaciones entre fisco y contribuyentes y alternativas para optimizarlas, en el marco de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico*". [En línea], consultado el 19 de noviembre de 2013, disponible en internet: https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/141/JUAN_CARLOS_ROA.pdf

RODRÍGUEZ, Oscar, "*Dan marcha atrás al aumento del impuesto predial en Oaxaca*". Diario Milenio [en línea], consultado el 19 de julio de 2013, disponible en internet: <http://www.milenio.com/cdb/doc/noticias2011/47cbb8d1a07c0105ae453170ddf69e5c>

III. Documentos legislativos.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Diario de los Debates del Congreso Constituyente correspondiente a la sesión del día 30 de enero de 1917.

Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Oaxaca.

Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2010.

Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2011.

Versión estenográfica de Sesión Ordinaria correspondiente al Primer Periodo Ordinario del Segundo Año de Ejercicio Constitucional de la LXI Legislatura Constitucional del Estado de Oaxaca, de fecha miércoles 21 de diciembre de 2011.

Versión estenográfica de Sesión Ordinaria correspondiente al Primer Periodo Ordinario del Segundo Año de Ejercicio Constitucional de la LXI Legislatura Constitucional del Estado de Oaxaca, de fecha miércoles 28 de diciembre de 2011.

Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2012.

Ley de Ingresos del Municipio de Oaxaca de Juárez para el Ejercicio Fiscal 2013.

Ley Orgánica Municipal del Estado de Oaxaca.

Ley de Hacienda Municipal Estado de Oaxaca.

Ley de Catastro para el Estado de Oaxaca.

Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (vigente hasta el 3 de abril de 2013).

Ley de Justicia Administrativa para el Estado de Oaxaca

IV. Expediente judicial.

Juicio de Amparo Indirecto número 166/2012 del Índice del Juzgado Quinto de Distrito del Estado de Oaxaca.

Recurso de revisión de Amparo Indirecto número 290/2012 del Índice del Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Décimo Tercer Circuito del Poder Judicial Federal.

Juicio de Amparo Indirecto número 161/2012 del Índice del Juzgado Quinto de Distrito del Estado de Oaxaca.

Recurso de revisión de Amparo Indirecto número 286/2012 del Índice del Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Tercer Circuito del Poder Judicial Federal.