



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 126 DE LA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA DETERMINACIÓN
DE LA BASE GRAVABLE PARA EL PAGO DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA POR ENAJENACIÓN DE BIENES
INMUEBLES REALIZADA POR PERSONAS FÍSICAS.**

TESIS

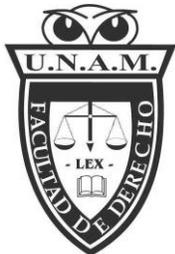
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

HÉCTOR MIGUEL MARTÍNEZ CRISÓSTOMO

DIRECTOR DE TESIS

LIC. RAÚL SPAYRO VARGAS MORENO



CIUDAD UNIVERSITARIA, CD. MX., 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 22 de enero de 2018.

**LIC. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **C. HECTOR MIGUEL MARTINEZ CRISOSTOMO** con número de cuenta **404080785** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 126 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES REALIZADA POR PERSONAS FISICAS"**, bajo la asesoría del Lic. Raúl Spayro Vargas Moreno.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

**Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



**FACULTAD DE DERECHO
DE
DERECHO FISCAL**

INDICE

“Inconstitucionalidad del artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en la determinación de la base gravable para el pago del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes inmuebles realizada por Personas Físicas”

Capítulo 1. La contribución.

1.1 Elementos de las contribuciones	1
1.1.1 Sujeto	3
1.1.2 Objeto	3
1.1.3 Base	5
1.1.4 Tasa o Tarifa	6
1.2 Clasificación de las contribuciones	8
1.2.1 Impuestos	9
1.2.1.1 Clasificación de los impuestos	10
1.2.1.1.1 Impuestos directos e indirectos	10
1.2.1.1.2 Impuestos reales y personales	11
1.2.1.1.3 Impuestos generales y especiales	12
1.2.1.1.4 Impuestos específicos y ad valorem	12
1.2.2 Derechos	13
1.2.3 Aportaciones de seguridad social	14
1.2.4 Contribuciones de mejoras	16
Capítulo 2. Relación jurídica tributaria	17
2.1 Elementos de la relación jurídica tributaria	17
2.2 Obligaciones derivadas de la relación jurídica tributaria	23
2.2.1 Obligaciones del Sujeto Activo	23
2.2.2 Obligaciones del Sujeto Pasivo	23
Capítulo 3. La determinación de los Impuestos	24
3.1 Autodeterminación	28
3.2 Determinación realizada por la autoridad	28
3.3 Determinación realizada por un tercero	29
Capítulo 4. Principios de las contribuciones	30
4.1 Principios constitucionales	30
4.1.1 Legalidad	30
4.1.2 Proporcionalidad	33
4.1.3 Equidad	34
4.1.4 Destino al gasto público	36
4.2 Principios doctrinales	36
4.2.1 Principios Postulados por Adam Smith	37
4.2.2 Principios Postulados por Adolfo Wagner	39
Capítulo 5. Ley del Impuesto Sobre la Renta	43
5.1 Antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	43
5.1.1 Ley del centenario del 20 de julio de 1921	43

5.1.2 Ley del 21 de febrero de 1924 y su reglamento	46
5.1.3 Ley del 18 de marzo de 1925	47
5.1.4 Ley del impuesto sobre el superprovecho del 27 de diciembre de 1939.....	48
5.1.5 Ley del 31 de diciembre de 1941 y su reglamento	49
5.1.6 Ley del 30 de diciembre de 1953 y su reglamento	49
5.1.7 Ley del 30 de diciembre de 1964 y su reglamento	50
5.1.8 Ley del 30 de diciembre de 1980 y su reglamento	52
5.1.9 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1987.....	54
5.1.10 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1991	55
5.1.11 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002.....	55
5.1.12 Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en 2004.....	56
Capítulo 6. Análisis del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes realizada por personas físicas, contemplado en el título cuarto, capítulo cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.	56
6.1 Fundamento legal para el pago del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de Bienes...56	
6.2 Concepto de Enajenación	61
6.3 Elementos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la enajenación de Bienes realizadas por personas físicas.....	67
6.4 Exenciones en materia de Enajenación de Bienes.....	75
6.5 Deducciones en materia de Enajenación de Bienes.....	80
6.6 Obligación de los notarios de calcular, retener y enterar el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de Bienes.	84
6.7 Determinación y Cálculo del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de Bienes.....	86
Capítulo 7. Inconstitucionalidad de la determinación de la base gravable para el pago del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes realizada por las personas físicas	91
7.1 Violación a los principios de proporcionalidad y equidad, respecto a la determinación de la base gravable, establecida en el artículo 154 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente..	91
7.2 Propuesta de reforma al artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente y su impacto económico en México.	102
7.3 Conclusiones	105
7.4 Bibliografía.....	108

CAPÍTULO 1. LA CONTRIBUCIÓN.

1.1 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

El objetivo del presente capítulo es conocer ¿qué son las contribuciones?, ¿quién las impone? y ¿para qué son creadas?, por lo que antes de iniciar con el estudio del tema relativo a los elementos de las contribuciones, debemos definir qué se entiende por las mismas, a lo que podemos indicar que las contribuciones son aquellos ingresos que recibe el Estado en su carácter de ente soberano y que la finalidad de los mismos es sufragar el gasto público, cumpliendo con los principios de proporcionalidad y equidad.

Una acepción más que podemos dar sobre la contribución, es toda prestación en dinero o en especie, general y obligatoria a cargo de las personas físicas y morales con la intención de contribuir al gasto público, establecida en una ley formal y material.

Primeramente, debemos entender que la función que realiza el Estado, es necesaria para todo ciudadano, y debemos precisar que la obligación de contribuir con el gasto público, es imprescindible para el sostenimiento de nuestro país. Ello no quiere decir que el Estado nos quite parte de nuestros recursos para su sostenimiento, sino que debemos realizar aportaciones para sufragar los gastos realizados por el mismo, que en esencia debe realizar para que las personas que lo integramos para que tengamos servicios públicos, que nos permita satisfacer las necesidades primarias como seres humanos.

Ello obedece a que el hombre en lo individual, no podría sufragar gran parte de sus necesidades por sí mismo, por lo que tiene que ceder parte de su libertad, a efecto de unirse con otros hombres para sumar fuerzas y recursos en beneficio de la colectividad y así queda ligado con los demás hombres con derechos y obligaciones, como menciona Rousseau, *“El hombre ha nacido libre, y sin embargo, vive en todas partes entre cadenas”*.¹

¹ ROUSSEAU, Juan Jacobo, El Contrato Social. Editorial Porrúa, México 1994 p. 3.

Las cadenas a las que está atado son sociales y jurídicas, ataduras que hacen que su libertad se vea limitada frente a la libertad de los demás, es decir, la limitante es el respeto a los derechos que tienen los demás integrantes de la sociedad.

Como veremos posteriormente, existen diversos tipos de contribuciones, cada una con un matiz especial, que hace que los ingresos que recibe el Estado por éste concepto, se encuentren en una gama muy especial, pero todos ellos con la finalidad de satisfacer las necesidades de la colectividad.

Con lo anterior, entendemos que toda persona que es integrante de un Estado, necesita de él para cubrir sus necesidades y el Estado necesita del contribuyente para poder subsistir, es decir, cada uno es indispensable para la subsistencia del otro, ya que la estructura del Estado tiene a cargo cubrir con las necesidades primarias de todo individuo, tal como en nuestro caso está plasmado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el gobernado tiene la obligación de contribuir al gasto público para el sostenimiento del Estado, y ello es a través de las contribuciones, es decir, es la figura por virtud de la cual el Estado puede allegarse de fondos para destinarlos a la satisfacción de las necesidades de sus integrantes.

Ahora bien, analizaremos en el presente apartado, los elementos de las contribuciones, para lo cual primeramente debemos entender cuál es el concepto de la palabra *elemento*, para poder así estudiar cada uno de ellos. Así pues, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, lo define como “*el fundamento, móvil o parte integrante de una cosa*”.

Aplicando esa definición podemos decir que los elementos de las contribuciones son las partes que conforman las mismas, sin las cuales simplemente no existirían dichas contribuciones, por lo que concluimos que si falta alguno de los elementos de las contribuciones, entonces no hay contribución, no existe, no podríamos hablar de una “cuasi contribución”.

Ahora bien, sin más preámbulo, entremos al estudio de los elementos de las contribuciones, los cuales doctrinalmente los clásicos las clasifican como: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

1.1.1 SUJETO.

El sujeto puede ser activo o pasivo, y siempre el sujeto activo es el Estado (en sus tres niveles de gobierno) y el sujeto pasivo es el contribuyente. Dentro del tema de las contribuciones debemos analizar quién es el sujeto que está facultado para imponerlas y a qué personas va dirigida la contribución, es decir a que sector de la sociedad va enfocada dicha contribución, a quién se le denomina como sujeto pasivo, dicho análisis lo realizaremos cuando estudiemos el tema de la Relación Jurídica Tributaria, por lo cual en el presente apartado sólo hacemos énfasis, en que son 2 los personajes que rigen la relación jurídica tributaria, es decir, el vínculo que nace entre el Estado y el contribuyente, por virtud del cual el contribuyente aporta de su patrimonio para el sostenimiento del Estado y éste con dichos recursos los destina a cubrir las necesidades de sus gobernados, a través del llamado gasto público.

1.1.2 OBJETO.

Ahora bien, debemos entender ¿qué es el objeto de una contribución?, para poder saber si estamos obligados al pago de la misma. Para entender más a fondo debemos puntualizar que el objeto de una contribución, es precisamente lo que grava una ley, o en otras palabras, es la situación jurídica prevista por la ley que es fuente generadora de obligaciones tributarias.

Toda ley tributaria, debe de manera expresa determinar las actividades que grava, distinguiendo de igual forma el objeto del tributo y la finalidad del mismo, entendiendo que el objeto es lo que grava y la finalidad es lo que se busca con dicha imposición.

El objeto, es aquella situación jurídica que la ley establece como hecho generador de obligaciones fiscales y la finalidad es el ¿por qué se crea dicho impuesto?, es decir, los motivos por los cuales el legislador crea dicha contribución.

Podemos dar las siguientes definiciones que existen de objeto de la contribución:

El maestro Fernández Martínez comenta que “...*el objeto está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible...*”²

El maestro Rodríguez Lobato lo define como “...*la realidad económica sujeta a imposición, el cual quedará precisado a través del hecho imponible...*”³

Podemos definir al objeto como toda actividad o situación prevista en la ley, que tiene consecuencias jurídicas creadoras de obligaciones tributarias. Por lo tanto dicho elemento es decisivo en la creación de nuevas contribuciones, ya que el Estado debe realizar un estudio multidisciplinario y minucioso, a efecto de saber si el objeto será el que mayor recaudación le refleje sin que afecte garantías de los contribuyentes.

Existen diversas actividades que realizan los contribuyentes, mismas que deben ser analizadas por el Estado, a efecto de determinar qué actividades son una fuente para una contribución; es decir, el poder legislativo (que es el facultado para establecer contribuciones) debe analizar las actividades económicas que se realizan dentro del país, para así determinar cuáles son las situaciones que puede gravar, y con ello obtener una contribución que servirá para el sostenimiento del país y a su vez la satisfacción de las necesidades de sus integrantes.

Siempre se debe cuidar que la actividad que se grava, y el modo en que se grava no sean confiscatorios, es decir que a través de las contribuciones se deteriore o nulifique el patrimonio del contribuyente, con lo cual resultaría perjudicial tanto para el contribuyente como para el Estado; lo anterior es así, ya que el contribuyente no podría seguir realizando sus actividades económicas, al estar imposibilitado para ello, porque no le es factible o posible, y ello trae como consecuencia perjudicar al Estado, ya que el Estado tampoco podría recibir un ingreso, vía contribución porque su fuente, es decir, el contribuyente ya no realiza la actividad gravada, con lo que se generaría un círculo vicioso al afectar la fuente del ingreso y a su vez la fuente de la imposición de la contribución.

² FERNANDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. McGraw Hill, México 1998 p. 57.

³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda Edición. Oxford, México 2002 p. 112.

Por ello es que el legislador debe analizar a detalle ¿qué actividad será gravada y de qué modo?, ya que si lo realiza de esta forma, puede que en vez de obtener un beneficio a través de las contribuciones, sea perjudicial al eliminar la fuente de ingresos tanto para el gobernado como para el Estado.

1.1.3 BASE.

La base es el parámetro que está representado por el valor, cantidad o criterio utilizado para aplicar la ley tributaria y así determinar el monto de una contribución a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Podemos clasificar a la base de la siguiente forma:

Base cierta.- Es aquella que se toma en consideración cuando se conocen todos los elementos para calcular el monto de la contribución, es decir, son elementos comprobables.

Base presunta.- Es aquella en la que se conocen algunos elementos para calcular el monto de la contribución, por lo que se infieren los elementos desconocidos, partiendo de los primeros.

Base Estimada.- Es aquella que realiza la autoridad fiscal por comodidad y ante la imposibilidad de comprobar todos los elementos para calcular el monto de la contribución, basándose en las llamadas cuotas fijas.

Podemos entonces decir que la base es la forma en que cuantitativamente valoramos la actualización de la hipótesis normativa, creadora de una obligación fiscal, a la cual con posterioridad realizaremos la aplicación de una tasa o tarifa, por medio de un criterio aritmético para determinar de manera concreta el monto de la contribución a pagar; entendiendo que cada ley en lo particular establece la forma de determinar la base que servirá para calcular la contribución a enterar.

La base es sumamente importante, ya que es aquel factor que determina en el caso del Impuesto Sobre la Renta, la utilidad o ganancia, que es lo que busca conocer la autoridad, para así saber en realidad cual es la capacidad contributiva real del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

1.1.4 TASA, TARIFA O TABLA.

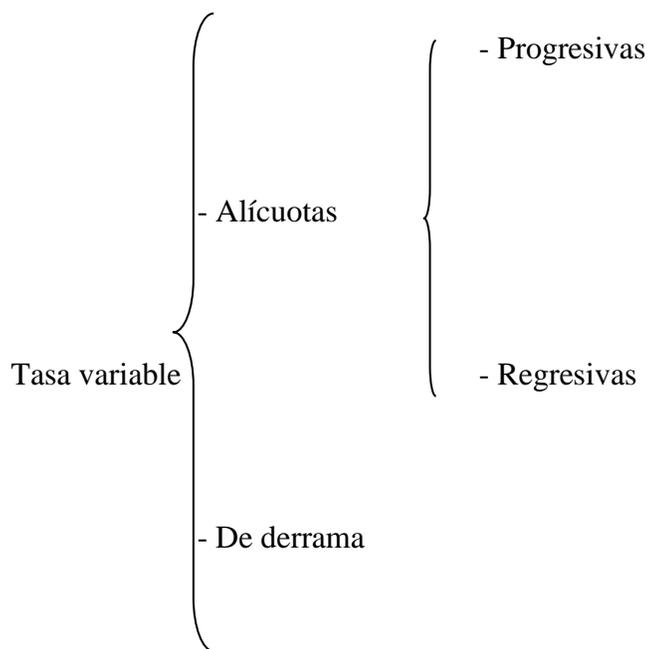
La **TASA** es la representación mediante un porcentaje que se aplica a la base, para obtener de manera líquida la cantidad a pagar por el contribuyente. Cada ley especial determina dicho porcentaje.

Existe la siguiente clasificación de la tasa:

TASA FIJA.- Es aquella que se encuentra establecida en la ley, en una cantidad determinada. Un ejemplo para entender lo anterior es la tasa general del 16% de IVA. Cuando nosotros adquirimos un bien pagamos un precio o contraprestación, en el cual viene integrado el Impuesto al Valor Agregado; el precio o contraprestación es nuestra base, y a dicha base le aplicamos el 16%, mismo que es trasladado al comprador o adquirente, quien paga el precio más la tasa fija.

Ello quiere decir que la tasa fija es aquel factor numérico que es aplicado a la base, sin que dicha tasa se modifique dependiendo de algún factor que haya determinado el legislador, es decir, es muy fácil de entender su aplicación, ya que no cambia en relación a algún factor externo.

TASA VARIABLE.- Es aquella, que aumenta o disminuye en razón del aumento o disminución de la base y puede a su vez ser alícuota o de derrama.



Tasa Alícuota.- Se encuentra representada por un porcentaje que se aplica a la base para obtener la cantidad a pagar por concepto de contribución, la cual es variable y a su vez se clasifica en:

Alícuota progresiva.- Aumenta la tasa al aumentar la base, de tal forma que a aumentos sucesivos corresponde aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Debemos considerar que a partir de determinado monto la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta aunque la base sí, ya que en todo caso llegaría a ser desproporcional la contribución al dejar tan lastimada y afectada la fuente de la contribución.

Alícuota regresiva.- Esta tasa disminuye al aumentar la base imponible, esto quiere decir que entre mayor sea la base menor será la tasa a aplicar y por consiguiente menor la contribución a pagar.

Tasa de derrama.- Es una tasa proporcional, en la cual primeramente se determina el monto que la autoridad fiscal persigue recaudar, para luego distribuirlo entre los sujetos mayormente beneficiados; se usa principalmente en las contribuciones especiales, que aunque no reconocidas por el Código Fiscal de la Federación, se incluyen en la ley anual de ingresos, ya como derechos o como impuestos.

Con lo analizado en éste rubro, se puede concluir que existen diversos tipos de tasas, es decir diversas maneras de establecer una cantidad determinada a cierta forma de ingreso, podemos apreciar que es la manera más sencilla de determinar el impuesto a pagar, ya que a la base gravable únicamente le aplicamos una tasa de manera directa sin realizar alguna otra operación aritmética, con lo que la determinación del impuesto es de manera sencilla y directa, distinto a una tarifa, en la que intervienen un mayor número de elementos en su determinación.

1.2 CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

Como ya dijimos las contribuciones son las prestaciones que recibe el Estado, en dinero o en especie, en su carácter de ente soberano de los sujetos obligados al pago del mismo, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho. Las contribuciones tienen como obligación primordial proporcionar recursos al Estado, para que pueda desarrollar sus funciones de ente soberano, siempre destinadas al gasto público.

Ahora bien mencionamos que son prestaciones que percibe el Estado, prestaciones y no contraprestaciones, ya que no recibe el contribuyente una retribución o beneficio directo por el pago de las mismas. Si bien es cierto el Estado destina lo recaudado al gasto público, entendido éste como las prestaciones que otorga a los gobernados para satisfacer sus

necesidades, pero ello no se da de manera directa, ya que no se entera de manera inmediata a la entrega de la contribución por parte del sujeto pasivo, ni se crea una partida especial por cada contribución, para que se identifique a dónde se destinará específicamente la recaudación de dicho tributo.

Doctrinalmente las contribuciones se dividen en: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

1.2.1 IMPUESTOS.

Es importante mencionar la definición, si así podemos llamarla, a la realizada por el legislador en el artículo 2 fracción primera del Código Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente:

“...Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo...”

Del deficiente intento por definir lo que es el impuesto, mediante la lectura del anterior precepto, podemos concluir que el impuesto es una contribución, como ya lo habíamos mencionado, que se encuentra establecido en la ley y que lo pagan aquellas personas que se encuentran en la hipótesis establecida en la norma, pero no existe una definición como tal, por lo que procedemos a realizar el siguiente análisis.

El impuesto es una contribución establecida de manera soberana por la ley a favor del Estado, que sirve para sufragar los gastos públicos, se crea con la actualización por parte del sujeto pasivo de la hipótesis normativa.

Analizaremos las características más importantes de los impuestos, las cuales son:

Son contribuciones.- Lo que quiere decir que son obligaciones impuestas a los contribuyentes, establecidas en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política

de los Estados Unidos Mexicanos, sin que el sujeto pasivo de dicha obligación reciba una contraprestación “directa” por parte del Estado.

Son a cargo de personas físicas o morales. Lo que quiere decir que el sujeto obligado a pagar impuestos puede ser persona física o moral, sin importar el tipo de persona que es, la ley aplica y estatuye los impuestos sin distinción ni consideración alguna a los dos tipos de personas que existen en Derecho.

Se establecen a cargo de quienes se encuentren en la situación jurídica prevista por la ley. Lo que quiere decir que actualizada la hipótesis normativa se genera el impuesto, es decir, nace la obligación de pagar el impuesto al Estado y en caso de que no se cumpla con dicha obligación, el Estado como ente soberano puede hacer uso de la coacción para conseguir el cumplimiento forzoso de dicha obligación, con las sanciones de otra índole que en su caso se actualicen.

Destino al gasto público. Que nos indica que todo lo que recaude el Estado por concepto de impuestos, debe ser utilizado en el gasto público, es decir a la satisfacción de las necesidades colectivas de la población.

1.2.1.1 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Existen diversos criterios para clasificar los impuestos, únicamente para efectos doctrinales, ya que la legislación no realiza dicha clasificación, algunos de los criterios son atendiendo a los efectos, al objeto y características del hecho generador de los impuestos.

1.2.1.1.1 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

- **Los impuestos directos**, son aquellos que por su naturaleza jurídica no permiten que sean trasladados a un tercero, es decir que quien genera el hecho imponible es el mismo que debe realizar el pago de dicha contribución, sin la posibilidad de trasladarlo a otra persona.

Ello en sentido lógico sería lo más adecuado, ya que el sujeto que se ubique en la hipótesis normativa y la actualice, debería ser el creador de la obligación sustantiva de pago a favor de la autoridad fiscal, sin embargo como veremos no siempre sucede ello.

- **Los impuestos indirectos**, son aquellos que pueden trasladarse o repercutirse, es decir, puede el sujeto pasivo de la relación jurídico- tributaria trasladar la obligación de pago de dicho impuesto. Con lo que observamos que un sujeto es el que causa el impuesto y otro el que lo paga, ello en virtud de que traslada dicha obligación a un tercero.

El sujeto que realiza la situación jurídica establecida por la norma, hace que nazca la obligación sustantiva de pago, pero dicha obligación la traslada a un tercero, quien ve repercutido en su patrimonio el pago de dicha contribución que le fue trasladada.

1.2.1.1.2 IMPUESTOS REALES Y PERSONALES.

- **Los impuestos reales**, son aquellos que se establecen atendiendo a la cosa o bienes objeto de la contribución, es decir, no toman en consideración la calidad del sujeto del impuesto, sino únicamente a las características de los bienes que gravan.

En éste aspecto, el legislador analiza qué tipo de bienes son los que gravará, para que con ello, establezca los mecanismos de imposición que más recaudación le brinden.

- **Los impuestos personales**, son aquellos que atienden a las características del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir, a las cualidades del contribuyente, sin tomar en cuenta los bienes o las cosas que posean o de que fuente provengan los ingresos.

En dicho aspecto, el legislador toma en consideración la clase de contribuyente que es, para así determinar si establece beneficios o cargas adicionales al mismo.

1.2.1.1.2 IMPUESTOS GENERALES Y ESPECIALES.

- **Los impuestos generales** son aquellos que gravan diversas actividades u operaciones del contribuyente siempre con un elemento en común, como podría ser los ingresos que obtiene un asalariado por concepto de sueldo, de alguna indemnización, etcétera, dónde el factor común sería la obtención del ingreso por una relación laboral existente.

Tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta, que grava toda clase de ingresos que reciba una persona física o moral, la ley respectiva clasifica el tipo de ingresos para su mejor entendimiento, sin embargo el Impuesto es general, ya que atiende a la universalidad de ingresos que pueda obtener la persona, entendida ésta como el ente jurídico susceptible de derechos y obligaciones.

- **Los impuestos especiales** son aquellos que gravan una determinada actividad o conducta aislada, tal sería la importación de un producto en específico o la venta de combustible, entre otros, por lo cual existirá un impuesto dirigido a cierta categoría de contribuyentes que realicen esa actividad en específico y no en general a todo tipo de personas, ya sea físicas o morales.

1.2.1.1.3 IMPUESTOS ESPECÍFICOS Y AD VALOREM.

- **Los impuestos específicos** son aquellos que se establecen en la ley, tomando en consideración un referencia de medida (peso, volumen, cantidad, dimensiones, etc.) o bien la calidad de un bien. En este aspecto la ley es muy específica en cuanto a la manera de determinar el impuesto, ya que se realiza mediante operaciones aritméticas directamente aplicadas a las referencias de medida antes mencionadas.

- **Los impuestos ad valorem** son aquellos que atienden exclusivamente al precio o valor del bien gravado, como son aquellos que se establecen en la Ley Aduanera, o la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que toma en consideración el valor del bien o servicio para con ello determinar el impuesto a enterar.

1.2.2 DERECHOS.

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

El maestro Margain Manautou define a los derechos *“como la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio”*⁴

Para el maestro Rodríguez Lobato, los derechos son definidos como *“son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios”*⁵

De las definiciones antes plasmadas, concluimos que los derechos son contribuciones que se entienden como la contraprestación que percibe el Estado por la prestación de un servicio público o por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación.

Aquí sí llamamos a los derechos como **contraprestación**, ya que mediante el pago de cierto derecho podemos identificar de inmediato el servicio que nos proporciona el Estado, o el bien del cual se está realizando la explotación o aprovechamiento; los bienes del Dominio Público de la Nación, mismos que se encuentran establecidos en la Ley de Bienes Nacionales.

⁴ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario Mexicano, quinta edición, editorial universitaria potosina, México 1979, p 116.

⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. p. 77.

Asimismo dichas contraprestaciones son percibidas por el Estado por prestar un servicio público, lo que nos hace concluir que los derechos son las contraprestaciones que percibe el Estado por brindar un servicio a los particulares en su función de Ente Soberano, es decir no en el ámbito de igualdad, sino en las funciones y tareas que le están encomendadas por la naturaleza de proveedor que tiene frente a los gobernados o bien por permitir que los particulares se aprovechen de los bienes de uso común que mencionamos con anterioridad.

1.2.3 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

El artículo 2 en su fracción segunda del Código Fiscal de la Federación, intenta definir a las aportaciones de seguridad social de la siguiente forma:

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera: ...

II.- son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado...”

Dicha definición nos permite exponer algunas características de dicha contribución, tal como lo explica el maestro Sergio Francisco de la Garza:

Son obligatorias, es decir que la fuente de dichas contribuciones no se encuentra establecida en la voluntad unilateral del obligado, sino que por el contrario, el Estado las establece de manera imperativa, para ser cumplidas por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Que se encuentran establecidas a favor de organismos públicos descentralizados, es decir, no están establecidos a favor de la administración directa del Estado.

En el derecho mexicano, es indiferente que esos ingresos se encuentren establecidos en el presupuesto de egresos o no lo estén, pero en México desde el año 1965 quedaron incorporados en el presupuesto, en el ramo de Organismos Públicos Descentralizados, los ingresos de algunos de éstos organismos.

Los sujetos pasivos de estas aportaciones son las personas físicas o morales que tengan obligaciones en materia de Seguridad Social.⁶

Las Aportaciones de Seguridad Social tienen su fundamento constitucional en el Artículo 123 A Fracción XXIX, el cual indica que es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares;

Sobre la clasificación de las Aportaciones de Seguridad Social, el Artículo 1, apartado B, fracción II de la Ley de Ingresos de la Federación nos las enumera:

II. Aportaciones de Seguridad Social.

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

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

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

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

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

El Maestro Fernández Martínez considera que nuestro legislador las contempla como tales, tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en el Código Fiscal de la Federación, y se consideran créditos fiscales, únicamente con la finalidad de facilitar su cobro por los organismos descentralizados, creados en esta materia, en virtud de que pueden aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, dotándolos de un instrumento privilegiado, indispensable, para que cobren en forma oportuna, rápida y fácilmente, las Aportaciones de

⁶ Cfr, DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1985 pp 362-371.

Seguridad Social no cubiertas por los sujetos obligados dentro de los plazos legales respectivos, en los términos de la ley correspondiente⁷.

1.2.4 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

La fracción tercera del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, define a dichas contribuciones de la siguiente forma:

“...son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa de obras públicas...”

El maestro Margain Manautou define dicha contribución como una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasiona la realización de una obra o un servicio público de interés general que beneficia en forma especial.⁸

Ahora bien de dicha definición podemos analizar que la contribución especial es aquella que se paga en virtud de una obra pública o un servicio público, ello entendido como toda actuación por parte de la colectividad en beneficio de la misma, pero que se aplica en un rubro específico.

El maestro Rodríguez Lobato señala las siguientes características a dichas contribuciones:

- a).- Se cubren sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general.
- b).- El cobro debe fundarse en la ley.
- c).- La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la administración activa o centralizada.
- d).- La prestación debe ser proporcional y equitativa.

⁷FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Mc Graw Hill, México 1998, p. 219.

⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Op. Cit. p. 120.

e).- El pago es obligatorio.⁹

La Ley de Ingresos de la Federación contempla en su artículo 1º, apartado A, fracción II, a la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

En éste ejemplo se actualiza la ya analizada tasa de derrama, ya que el monto total de la obra o servicio es dividido entre todos los sujetos que se benefician en específico por la misma, de manera directa.

CAPÍTULO 2. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

2.1 ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

Primeramente debemos definir a la relación jurídica tributaria, como un vínculo jurídico obligacional que surge de las normas tributarias que une por un lado al sujeto activo que es la Autoridad Fiscal, en sus tres ámbitos, Federal, Estatal o Municipal, que es la única facultada para recibir una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a entregar dicha prestación.

Una definición más que nos menciona Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, es la siguiente:

*“La relación jurídico-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”*¹⁰

Debemos entender que dicho vínculo surge de una ley formal y material que faculta a la autoridad a cobrar determinada contribución y que obliga al sujeto pasivo a realizar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Op. Cit. pp. 85-87

¹⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Tercera Edición, Editorial Limusa, México, 1993, p.97

En toda relación existen sujetos que están vinculados entre sí y que por dicho vínculo crean esa relación jurídica. Este aspecto, es importante, ya que el sujeto al que nos referiremos en éste trabajo no sólo es el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, esto es el *Contribuyente*, sino que de igual importancia mencionamos al sujeto activo de dicha relación, esto es aquel sujeto que tiene la potestad contributiva.

Primeramente, debemos mencionar ¿qué es la relación jurídico-tributaria?, para poder entonces entender quien es el sujeto pasivo de dicha relación, la cual podemos definir como el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, la cual se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por las leyes fiscales; para poder entender lo anterior, lo ilustraremos de la siguiente forma:

RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Sujeto Activo (Autoridad Fiscal)-----(obligación)-----Sujeto Pasivo (Contribuyente)

De lo anterior, podemos observar que en dicha relación jurídica existe un sujeto que sufre la salida o repercusión en su patrimonio, y lógicamente existirá otro sujeto que se beneficie, a quien le beneficiará el detrimento en el patrimonio del sujeto pasivo, al que puede considerarse como acreedor frente al sujeto pasivo o deudor.

Podemos entender que la Relación Jurídico Tributaria, únicamente nace en el momento en que el sujeto pasivo realiza el Hecho Generador, ya que si nunca lo realiza, jamás será Sujeto Pasivo en dicha relación, lo que por consecuencia lógica hará que no nazca obligación alguna frente al Sujeto Activo.

EL SUJETO ACTIVO.- En dicha relación, siempre será el Estado, o entidad pública a la cual se le ha conferido la competencia tributaria por la ley de manera expresa, entendida la competencia tributaria como la facultad que tiene el Estado de utilizar la coacción para hacer efectivas las contribuciones que se encuentran establecidas, y en ésta aspecto actúa como un simple acreedor en la relación jurídico- tributaria.

En éste aspecto debemos entender que la competencia tributaria está encomendada al Servicio de Administración Tributaria, que tiene a su cargo el cobro de las contribuciones, situándose como el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, ya que ha sido dotado de la coacción que es una característica esencial para poder hacer cumplir sus determinaciones y recibir los pagos de las contribuciones a favor de la hacienda pública.

Este aspecto es muy distinto a la potestad tributaria, que es la facultad de poder establecer de manera libre las contribuciones a las cuales los contribuyentes están obligados a pagar a favor del Estado; recordando que los únicos niveles de gobierno que están facultados para establecer y administrar sus contribuciones son la Federación y los Estados de la República Mexicana, no así a los municipios que sólo pueden administrar las contribuciones que establecen las Entidades federativas en su favor.

Transcribimos en su parte conducente el artículo 115, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para su mayor comprensión:

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

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

Ahora bien, la facultad del Estado para imponer las contribuciones, la encontramos plasmada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 73, fracción VII y los principios que rigen a dichas contribuciones en el artículo 31, fracción IV, en el que se establece las obligaciones que tienen los mexicanos para contribuir con el gasto público, de la Federación, de los estados y de los municipios, por lo que se observa que los únicos sujetos

activos son los ya nombrados, entendiendo que no puede existir ningún otro sujeto activo dentro de la relación jurídica-tributaria.

Transcribimos en su parte conducente dichos artículos para su mayor comprensión:

“...Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos...

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

“...Artículo 73. El Congreso tiene facultad:...

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

Ahora bien, los sujetos activos antes mencionados no pueden delegar sus facultades a un tercero, ya sea persona física o moral, ya que esa facultad está establecida únicamente para dichos sujetos activos. De igual forma podemos considerar que los organismos descentralizados que colaboran con el Poder Ejecutivo en la administración pública, así como los organismos fiscales autónomos, están dotados legalmente para poder actuar como autoridad fiscal frente a los contribuyentes, con las facultades que su ley respectiva establece, ya que recordemos, la autoridad sólo puede realizar lo que la ley le permite.

Como sujetos activos, los ya mencionados tienen la facultad de exigir a los contribuyentes el pago de manera coercitiva, es decir, obligarlos al pago de las contribuciones mediante lo que se conoce como el Procedimiento Administrativo de Ejecución, que es exclusivo de las autoridades fiscales, para poder cobrar con los bienes del contribuyente un adeudo de carácter fiscal, dándole preferencia al fisco sobre cualquier otro concepto o crédito.

Debemos puntualizar que no sólo los sujetos activos tienen la facultad de cobrar coactivamente las contribuciones, sino que por el contrario tienen la encomienda de prevenir el incumplimiento de los sujetos pasivos, mediante la difusión de las obligaciones de los contribuyentes y las formas de cumplir con las mismas.

Es importante puntualizar que dentro de las facultades que tiene la autoridad fiscal, se encuentra la de dar a conocer a los contribuyentes la forma en que deben cumplir con sus obligaciones fiscales de manera espontánea, oportuna y correcta y esta difusión a los

contribuyentes debe realizarse de manera masiva, es decir, todo contribuyente debe saber el modo, lugar y tiempo en que debe cumplir con sus obligaciones fiscales tanto formales como sustanciales.

Extraordinariamente, también el ejecutivo federal tiene la facultad de imponer contribuciones, tal como lo establece el artículo 131 Constitucional, que establece que el ejecutivo federal tiene la facultad para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas tarifarias de importación y exportación expedidas por el Congreso de la Unión, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio de la nación.

En este caso el presidente de República puede legislar de manera extraordinaria, limitada al comercio exterior y únicamente cuando considere que la situación sea de carácter urgente.

EL SUJETO PASIVO.- En la relación jurídico-tributaria, tiene la obligación de pagar al Estado las contribuciones que genere y en las que no se encuentre en una situación de exención. Debemos mencionar que el sujeto pasivo además de la obligación de pagar (sustantiva), también tiene obligaciones formales como son las de presentar avisos, declaraciones, permitir la inspección de documentos a las autoridades fiscales, etc.

El sujeto pasivo, está establecido en la propia ley que impone las contribuciones, en el mismo cuerpo legal se desprende quienes están obligados al pago de determinada contribución. Entendiendo que el obligado al pago de la contribución, es aquel sujeto que se ubica en la hipótesis normativa, dando lugar a la creación de obligaciones de carácter fiscal.

Si bien es cierto que el sujeto que se ubica en la hipótesis normativa y por ello nacen obligaciones de carácter fiscal, no menos cierto es que esos sujetos se pueden encontrar en una situación de privilegio, conocida comúnmente como exención, por lo que no estaría obligado al pago de dicha contribución, pero sí a otras obligaciones de carácter formal.

El maestro Margain menciona que “... la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos, bien porque el sujeto haya originado el nacimiento del crédito fiscal, o bien porque él haya sustituido al deudor primitivo voluntariamente y por adeudo ajeno”¹¹

En este tema es conveniente realizar la clasificación de los sujetos pasivos de la siguiente forma:

Sujeto Pasivo Directo o por adeudo propio.- Son aquellas personas físicas o morales que al realizar el hecho generador se encuentran obligados ante la ley a cumplir con una prestación, ya sea de dar, hacer, no hacer o tolerar.

Sujeto Pasivo Indirecto o por adeudo ajeno.- Son las personas físicas o morales que sin realizar el hecho generador, la ley los ubica en el lugar de quien sí lo realiza y por lo tanto la ley obliga a que cumpla como si fuera el sujeto pasivo directo; dentro de ésta categoría realizamos la siguiente clasificación:

i).- Sujetos Responsables Solidarios.- Son aquellas personas físicas o morales que responden ante el fisco por el sujeto pasivo directo ante el incumplimiento de éste último.

ii).- Sujetos Responsables Sustitutos.- Son aquellas personas físicas o morales que por disposición de la ley se colocan en el mismo plano del sujeto pasivo directo, independientemente de que éste último cumpla con su obligación fiscal, por lo cual se afirma que el sujeto pasivo sustituto se subroga en las obligaciones del sujeto pasivo directo y al cumplir con su obligación libera al sujeto pasivo directo.

iii).- Sujetos Responsables Objetivos.- Son aquellas personas físicas o morales que en virtud de poseer un bien gravado por la ley, responden ante el fisco como si fueran los sujetos pasivos directos.

¹¹ MARGÁIN MANAUTOU, Ob. Cit p. 285.

2.2 OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

Existen diversos tipos de obligaciones que surgen de la relación jurídica tributaria, tanto para el sujeto activo como para el sujeto pasivo, las cuales mencionamos a continuación:

2.2.1 OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO.- Dentro de las principales obligaciones que tiene el Estado como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, se mencionan la percepción de los ingresos, determinación de los créditos fiscales, fijar las bases para su liquidación y ordenar diversos tipos de visitas a los contribuyentes, éstas obligaciones son clasificadas como de hacer.

Dentro de las obligaciones de no hacer, mencionamos las que consisten en que el Estado no debe autorizar determinados actos o hechos cuando no se hayan cumplido, previamente, los requisitos que señala cada una de las leyes específicas de que se trate, ello es que no realice actos que impliquen una violación a leyes previamente expedidas.

Como ejemplo de las Obligaciones del Sujeto Activo de la Relación Jurídico-Tributaria, tenemos lo que establece el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que en su fracción XI indica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de cobrar las contribuciones y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

2.2.2 OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO.

El sujeto pasivo tiene obligaciones fiscales sustantivas y obligaciones fiscales formales. Las obligaciones fiscales sustantivas son de dar y en esencia son el pago de las contribuciones.

Ahora bien podemos mencionar que dentro de las obligaciones fiscales formales se pueden clasificar en hacer, no hacer y tolerar. Dentro de las obligaciones de hacer podemos mencionar algunas como pagar las contribuciones establecidas que surjan por la actualización

de los hechos generadores, presentar declaraciones, avisos, llevar la contabilidad en la forma que previene la ley, entre otras.

Por lo que se refiere a las obligaciones de no hacer, se mencionan tales como no introducir mercancía extranjera sin haber pagado sus respectivos impuestos, entre otros, que se resume en no cometer infracciones o delitos en materia fiscal.

Por último por lo que respecta a las obligaciones fiscales de tolerar, entre las principales podemos mencionara a las que se refieren en recibir auditorías, visitas domiciliarias, de gabinete, entre otras, que el contribuyente debe soportar y cooperar con la autoridad fiscal a efecto de no obstruir sus facultades de revisión.

Asimismo, debemos entender que hay también obligaciones para sujetos pasivos indirectos, tales serán por citar alguno, los notarios que tienen a su cargo calcular y retener el Impuesto Sobre la Renta por Enajenación de Bienes, por Adquisición de Bienes y en su caso el Impuesto al Valor Agregado, y dichos fedatarios tienen la obligación sustantiva de calcular, cobrar y enterar dichos impuestos y las obligaciones formales de presentar las declaraciones y avisos correspondientes a la autoridad fiscal.

CAPÍTULO 3. DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Dentro del presente capítulo analizaremos las distintas formas de determinar el impuesto a pagar por el Sujeto Pasivo de la Relación Jurídico Tributaria, para lo cual primeramente debemos saber cuál es el momento en que nace la obligación impositiva.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“...ARTICULO 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación...”

Podemos observar que primeramente nace la obligación fiscal, cuando el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria realiza el hecho señalado como gravado en la ley, es decir, cuando se actualiza la hipótesis normativa y nace la obligación determinada en cantidad líquida, es decir, que las leyes fiscales contienen los elementos para apreciar que ha nacido la obligación fiscal, y en su caso que se ha causado la contribución; de igual forma disponen los elementos para determinar esa obligación fiscal o la contribución en cantidad líquida, lo que constituye el crédito fiscal.

El maestro Horacio Uresti Robledo, define la determinación de la siguiente manera “...*La determinación de la base de la imposición es el conjunto de actos previstos en la ley, realizados por la autoridad o por el particular, tendientes a precisar el valor o la cantidad a la que se aplica la tasa o tarifa...*”¹²

En nuestro sistema jurídico tributario, actualmente se establece tal como lo estudiamos en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, la obligación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria para determinar la base de la imposición después de haber realizado el hecho imponible. Ello es la regla general, sin embargo también se contempla la posibilidad de que un tercero determine la base del impuesto o de que en ciertos supuestos sea la autoridad fiscal la que proceda a la determinación de la base a la cual se le aplica la tasa y en forma líquida establecer el monto del impuesto a pagar.

Ahora bien, siguiendo la regla general, el sujeto pasivo tiene la obligación de autodeterminar la base y en su caso la contribución a pagar mediante declaración que presentará ante las autoridades fiscales correspondientes, en los términos que establece la misma ley.

Para dar mayor sustento a lo expuesto en las presentes líneas se transcriben en su parte conducente algunos artículos de diversos cuerpos normativos que establecen obligaciones formales.

¹² URESTI ROBLED, Horacio. Los Impuestos en México. Tax Editores Unidos, Segunda Edición, México 2007 p. 366.

“... Ley del Impuesto Sobre la Renta...

Artículo 150. Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas ...

Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:...”

En dichos preceptos podemos observar que el contribuyente tiene la obligación de determinar la base mediante procedimientos aritméticos, que suman los ingresos gravables y se le restan las deducciones permitidas por la ley, para así determinar la base gravable, a la cual se le aplicará una tarifa para obtener el impuesto a pagar mediante declaración que se presentará ante las autoridades fiscales correspondientes; aquí podemos observar dos obligaciones, una formal, que es el presentar la declaración correspondiente, y otra material o sustantiva, que es el pagar el impuesto calculado.

Con ello establecemos dos momentos clave en la determinación de los impuestos. Primero determinar la base mediante la suma de los ingresos menos las deducciones autorizadas y segundo la determinación del impuesto mediante las operaciones aritméticas que se aplican a dicha base, como puede ser la aplicación de una tarifa o una tasa.

Así: “...La determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco...”¹³

Arrijo Vizcaino afirma: “...Debe señalarse que la operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio causante, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. No obstante, en algunas ocasiones la ley dispone que dicho cálculo sea efectuado por la autoridad hacendaria, por ejemplo, cuando como resultado de una visita oficial de inspección fiscal se descubren omisiones y evasiones, o inclusive por terceros, como es el caso de los Notarios Públicos a los que compete liquidar el impuesto sobre adquisición de inmuebles aplicable precisamente a operaciones de compra-venta de bienes inmuebles...”¹⁴

¹³ Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 2008, p. 376.

¹⁴ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1992, p.p. 92 y 93.

De lo expuesto, podemos apreciar que la ley fiscal impone la obligación de la determinación de la base y del impuesto, a cargo de los contribuyentes, partiendo del principio de buena fe, el cual en muchos de los casos no es llevado a cabo de manera adecuada, porque algunos contribuyentes buscan métodos a veces al margen de la ley a efecto de determinar una base menor y consecuentemente un impuesto mucho más bajo al real, lo que puede constituir un delito de carácter fiscal.

En cuanto a la buena fe del contribuyente debemos pensar en la moral que tiene el contribuyente frente al Estado, es decir:

“... El homo oeconomicus piensa en su conveniencia económica y no reconoce ningún deber moral de conducta. En su opinión, es lícito todo lo que le beneficia. El valor del dinero constituye para él el único factor determinante de la calidad de vida. Sin embargo, también calcula el riesgo de ser descubierto, porque las penas también resultan perjudiciales desde el punto de vista económico.... El homo oeconomicus sabe que él también necesita del Estado y que el Estado necesita los impuestos, pero prefiere hacerlo de polizón (free rinding) y que paguen los demás...”¹⁵

Esa actitud es tomada por algunos contribuyentes en México, que utilizan los medios que tienen a su alcance para no cumplir o cumplir inadecuadamente con sus obligaciones fiscales. Dicha actitud no debemos confundirla con la elusión fiscal, en la cual el contribuyente aprovecha las lagunas legales para beneficiarse y obtener una base menor que conlleva a la determinación de un impuesto más bajo, lo cual no es ilegal. A pesar de ello a la autoridad fiscal le es más fácil establecer dicha obligación al contribuyente, a partir reconocer sus actos hechos de buena fe, y en caso de que exista algún indicio de que el contribuyente no está determinando adecuadamente sus contribuciones o está siendo omiso en ello, la autoridad puede ejercer sus facultades de revisión y determinar dicha contribución, pues por el contrario tendría que tener una infraestructura demasiado costosa para poder determinar a cada contribuyente de manera individual sus impuestos y demás contribuciones.

Las formas en que se puede determinar la base del impuesto son las siguientes:

- Determinación por el sujeto pasivo.

¹⁵Tipke Klaus (Traducción por Pedro M. Herrera Molina), Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes, Marcial Pons, Madrid, 2002, pag.113.

- Determinación por la autoridad fiscal.

- Determinación por un tercero.

3.1 Autodeterminación.- En cuanto a la determinación realizada por el sujeto pasivo, o autodeterminación, como mencionamos en líneas anteriores, se lleva a cabo por el contribuyente, mediante la suma de los ingresos gravables, menos las deducciones autorizadas por la ley. En éste acto el contribuyente queda obligado a respetar los preceptos legales que establecen el método para determinar la base gravable del impuesto, siempre entendiéndose que el mismo actúa de buena fe. De éste modo la autoridad fiscal se quita una carga, ya que en caso contrario determinaría la base gravable y el impuesto de cada uno de los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, cosa que como ya mencionamos sería contraproducente.

3.2 Determinación realizada por la autoridad.- Por lo que respecta a la determinación realizada por la autoridad fiscal, que se realiza cuando la misma ejerce sus facultades de comprobación, ya que puede revisar si la determinación realizada por el contribuyente se ajusta a la ley, y en caso de que dicha determinación sea incorrecta puede realizar los ajustes respectivos; facultades que pueden ser ejercidas por ejemplo cuando el contribuyente es omiso en determinar la contribución a pagar, en éste caso la autoridad determina presuntivamente la contribución respectiva. Éste tipo de determinación se realiza cuando el contribuyente se aleja del principio de buena fe en la autodeterminación de las contribuciones, por lo cual la autoridad debe revisar el mecanismo utilizado por el contribuyente para verificar en su caso la omisión o mal determinación de la contribución.

Un ejemplo de ello es la facultad de revisión establecida en el artículo 42 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo la determinación puede realizarse presuntivamente por parte de la autoridad fiscal, contemplando varios supuestos en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, que no será objeto de estudio del presente trabajo.

3.3 Determinación realizada por un tercero.- Dentro de ésta clasificación se comprende a las operaciones aritméticas que realizan los sujetos a los cuales la ley fiscal les impone la obligación de calcular, retener y enterar determinadas contribuciones a nombre y cuenta del contribuyente. Dichos terceros se consideran como auxiliares de la autoridad tributaria, pero en ningún momento se consideran como empleados públicos o funcionarios.

Aquí, es importante mencionar que dichos sujetos (notarios) se vuelven **responsables solidarios** respecto de las contribuciones en las que tienen la tarea de calcular y retener las mismas, siempre que no las enteren en tiempo y forma a la Autoridad Fiscal, no así que se vuelvan en obligados solidarios, ya que en éste caso se establece que son responsables, más no obligados. El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación establece que los “retenedores” son responsables solidarios con el contribuyente hasta por el importe de las contribuciones respectivas.

El artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta impone la obligación a los notarios de calcular “bajo su responsabilidad” dicho impuesto en las enajenaciones de bienes que se hagan constar en escritura pública.

Éste tipo de determinación es muy delicada ya que el notario realiza el cálculo de la contribución bajo su responsabilidad pero sin retribución alguna, por lo que es un auxiliar de la administración pública que tiene la obligación de determinar, recaudar y enterar a las autoridades tributarias la contribución respectiva. El notario realiza las operaciones aritméticas para determinar la base gravable sobre la cual se aplicará la tarifa correspondiente y en su momento cuantificar la contribución a enterar.

CAPÍTULO 4. PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

4.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

Debemos mencionar que los principios constitucionales de las contribuciones se encuentran establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que establece lo siguiente:

“...Son obligaciones 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...”

De dicho artículo se desprenden los principios de: Legalidad; Proporcionalidad; Equidad y destino al gasto público, los cuales analizaremos en seguida.

4.1.1 LEGALIDAD.- Dicho principio establece que toda contribución debe estar establecida en la ley formal y materialmente hablando.

Dentro de éste rubro se establece que las contribuciones tienen su sustento en la ley y de la ley emanan los siguientes elementos que debe contener la misma con respecto a las contribuciones, que son:

Sujeto pasivo.- La ley debe establecer los sujetos que se encuentran obligados a pagar las contribuciones que establece el mismo ordenamiento jurídico.

Sujeto activo.- La ley debe precisar los organismos o entidades que se encuentran facultados para cobrar las contribuciones y en su caso administrar los ingresos obtenidos.

Objeto.- La ley debe establecer la materia de las contribuciones, es decir, el objeto que se encuentra gravado con una determinada contribución, lo anterior para que el

contribuyente sepa que es lo que grava la ley, por lo regular el nombre de la misma ley nos indica la materia que grava.

En ese orden de ideas referiremos el mecanismo para el cálculo del impuesto.- La misma ley nos debe indicar la forma en la que se determina el impuesto a pagar. En México existe el sistema de autodeterminación de las contribuciones, en específico de los impuestos, en los cuales el contribuyente realiza el cálculo y entero de dichas contribuciones. Pero recordemos que dicho mecanismo debe estar contemplado en el mismo cuerpo legal. Otra figura importante es la:

Exención.- son situaciones de privilegio que se encuentran establecidas en la propia ley, cuyo efecto es que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria quede relevado del pago de una contribución. Este elemento al igual que los anteriores mencionados debe estar contemplado en la ley para que pueda existir.

El principio de legalidad antes mencionado se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, y dan sustento al cobro de los impuestos los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV, del mismo ordenamiento, que disponen que el Congreso de la Unión debe aprobar anualmente, las contribuciones que debe percibir el Estado durante el año de calendario siguiente, ello mediante la expedición de la Ley de Ingresos de la Federación, por lo que concluimos que toda contribución federal debe estar contenida en dicha ley.

Dicho principio se encuentra vinculado con el concepto de estado de Derecho, que es definido como *“...es aquel cuyo poder se encuentra determinado por preceptos legales, de tal modo que no puede exigir de sus miembros ninguna acción u omisión que no tenga su fundamento en la existencia de una norma jurídica preestablecida...”*¹⁶

Dicho concepto establece que todo actuar, incluyendo en este caso el cobro de cualquier contribución debe estar basado en una ley, lo que garantiza la seguridad jurídica al gobernado, ya que no puede ser objeto de cualquier acto de autoridad, llámese contribución, si es que no tiene un sustento en una ley preexistente, ello en aras de proporcionar seguridad jurídica y

¹⁶ REYES CORONA, Oswaldo y COLÍN ZEPEDA, Lorena Ivette, Principios de Justicia Fiscal y legalidad tributaria, Tax Editores, México 2003, p.143.

respetando el principio de legalidad tributaria. Cabe señalar que la doctrina ha adaptado el aforismo aplicado en materia penal a la materia tributaria, estableciendo que “nullum tributum sine lege”,¹⁷ lo que quiere decir que no puede existir tributo o contribución alguna si es que no está establecida en una ley.

Nuestro máximo tribunal ha establecido diversos criterios que explican dicho principio, de los cuales llevan como rubros los siguientes:

*“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO TUTELA QUE LA DEBIDA DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE UN TRIBUTO SE HAGA BAJO UN ENTORNO PROPORCIONAL Y EQUITATIVO”.*¹⁸

Del análisis de dicha tesis, concluimos que el principio de legalidad, está encaminado a salvaguardar la seguridad jurídica del gobernado, es decir, que las autoridades no pueden de manera arbitraria y unilateral puedan fijar determinada contribución sin que exista una ley previa, en la cual se encuentren establecidos los elementos esenciales de la contribución; ya que de lo contrario el contribuyente ignoraría la forma y la causa por la cual paga la contribución respectiva.

Así pues, el contribuyente debe tener la certeza de los hechos que son gravados por determinada ley y en que forma son gravados, para que no se vulnere su esfera de garantías.

*“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.”*¹⁹

En alcance a lo anteriormente comentado, debemos mencionar que las autoridades deben fundar en la ley todos los actos que emitan, esto es, que deben señalar el precepto preciso en el cual se encuentra establecido el acto de autoridad. Asimismo, es menester que la autoridad mencione con toda claridad el precepto que ha sido emitido con anterioridad al acto, ello para que el gobernado sepa que el actuar de la autoridad se encuentra establecido en la ley formal y materialmente establecida, ya que sólo de esa forma el contribuyente conoce la ley que se le

¹⁷ TORRUCO SALCEDO, Sitlali, El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México. P. 1

¹⁸ Tesis: P. LXXVI/2010, Pag. 56[TA]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIII, Enero de 2011; Pág. 56.

¹⁹ Tesis: Registro: 232797, Pag. 173[J]; 7a. Época; Pleno; S.J.F.; Volumen 91-96, Primera Parte; Pág. 173.

aplica en el caso concreto, para que de ese modo conozca la contribución y el modo en que se aplica el mismo

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.”²⁰

También de lo anterior podemos concluir que la autoridad encargada de la aplicación de la ley debe ser distinta a la que crea la misma, lo que debe estar establecido en la misma ley, esto es, la ley es creada mediante el proceso legislativo, de él deriva el nacimiento de la ley, y en la ley se establece quien debe aplicar la misma. Los elementos de las contribuciones se encuentran establecidos en la ley, y son interpretados en cuanto a su alcance por las autoridades fiscales, dichas contribuciones se encuentran establecidas en la Ley General de Ingresos.

Con ello entendemos que el órgano creador de la ley fiscal es el órgano legislativo y el órgano de aplicación de dicha ley es el Ejecutivo

4.1.2 PROPORCIONALIDAD.- Dicho principio de igual forma se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal. Las contribuciones tienen su sustento en la capacidad contributiva del sujeto obligado a pagar, debe estar relacionada directamente con el monto del tributo, ya que la contribución no debe atentar contra la fuente creadora de la misma. Así la capacidad contributiva podemos definirla como la posibilidad real que tiene el contribuyente de poder entregar al Estado parte de su riqueza. Dicha capacidad contributiva atiende directamente a la persona que ha de ver su patrimonio disminuido con el pago de una contribución, misma que puede ser el sujeto pasivo de la contribución o aquella a la que repercute en su patrimonio una contribución, por efecto de la traslación.

El legislador atendiendo al presente principio debe elegir una “buena fuente” impositiva, es decir una fuente que será gravada con un determinado impuesto, y dicha fuente debe reflejar de manera real la capacidad del contribuyente, a efecto de que le permita seguir generando riqueza y no eliminar la fuente generadora del tributo.

²⁰ Tesis: 4a. XXXVI/91 Pag. 69[TA]; 8a. Época; 4a. Sala; S.J.F.; Tomo VIII, Noviembre de 1991; Pág.69

Por lo que podemos concluir que debe pagar más impuesto aquel sujeto que tiene una capacidad contributiva mayor que aquel que tiene capacidad menor, por lo cual contribuirá con una cantidad menor en comparación la que tiene una mayor capacidad contributiva.

Existe una jurisprudencia que llevan como rubro: ***“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS”***²¹ en la cual se establece que en tratándose de los impuestos indirectos, como lo es el Impuesto al Valor Agregado, se gravan manifestaciones indirectas de la riqueza, ya que el legislador establece que si el sujeto pasivo de dicho impuesto es capaz de consumir, también es capaz de pagar dicho impuesto, circunstancia que no es suficiente para establecer que dicho impuesto es proporcional, ya que se requiere de una vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen.

Éste tipo de impuestos indirectos no atienden de manera real al principio de proporcionalidad tributaria, ya que no se analiza la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino únicamente se establece el impuesto directo al consumo y no se atiende a si el sujeto es capaz a contribuir con el gasto público de forma proporcional a su ingreso, ya que ello se desconoce; lo único de lo que se tiene certeza es que realiza un consumo y el mismo se grava a través de Impuesto al Valor Agregado, pero se desconoce si el contribuyente tiene la capacidad para realizar el pago de dicha contribución.

4.1.3 EQUIDAD.- Aquí debemos entender que el legislador realiza los mecanismos para catalogar a los contribuyentes atendiendo a diversos aspectos, y lo que busca el presente principio es que la ley otorgue un trato igual a los contribuyentes que se encuentren en una misma situación que otros y que no haga distinción entre los mismos.

Debemos entender el principio de equidad, como aquella igualdad jurídica, ello quiere decir que los sujetos no soporten una carga, desigual e injustificada, ello en razón de los criterios jurídicos en los que se basa la autoridad. El presente principio debe respetarse no sólo en el

²¹ Tesis: 2a./J. 56/2006Pag. 298[J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIII, Mayo de 2006; Pág.298.

cuerpo normativo que establece las contribuciones, sino en los órganos encargados de la aplicación de dichas leyes.

Ahora bien no debemos confundir el principio de equidad con el igualitarismo, ya que no se busca que todos los individuos sean iguales o tengan un trato idéntico sin importar sus circunstancias particulares; la diferencia a que se refiere el presente principio es aquella que se da a diversos sujetos que se encuentran en circunstancias tributarias semejantes, y que dicha desigualdad carece de justificación objetiva y razonable.

De igual forma el presente principio debe establecer que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias de derecho, ya que existirá inequidad si dichos supuestos de hecho son diferenciados de manera arbitraria y sin justificación racional alguna, tal como lo ha establecido nuestro máximo tribunal que en la tesis jurisprudencial que lleva como rubro” ***IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL***”²² que establece que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria que se encuentren en una misma hipótesis de causación deben guardar una misma situación o trato frente a la norma jurídica; es decir, debe existir un trato igual a los que se encuentran en una misma situación y trato desigual a los contribuyentes que se encuentren en una situación distinta y que para ello el legislador debe realizar una clasificación de diversos tipos de contribuyentes de manera totalmente justificada.

Ello no quiere decir que deben realizar situaciones idénticas los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, sino que deben situarse en situaciones similares, para que la ley les dé un trato igual, en virtud de situarse en la hipótesis normativa establecida y con ello dar pauta a la aplicación del principio de equidad tributaria, que tendría como consecuencia que los derechos y obligaciones sean aplicables a una categoría de contribuyentes que actualicen la actividad gravada por la ley.

²² Tesis: P./J.24/2000, Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Marzo de 2000 Materia(s): Constitucional, Administrativa, Pag. 35

4.1.4 DESTINO AL GASTO PÚBLICO.- Dicho principio refiere que toda contribución que se establezca debe tener como finalidad solventar al gasto público, es la finalidad de toda contribución, el sostenimiento del Estado por lo que el destino de los recursos de los que se allega el Estado es sufragar y satisfacer la necesidad de su población, ello es la base en la que se fundamenta la creación del Estado., es decir, son creadas para un fin distinto, como puede ser la protección de un grupo vulnerable, el medio ambiente, estimular o desincentivar alguna actividad económica, entre otros, es aquí donde las contribuciones tienen un fin extra fiscal, que no va encaminado a cubrir el gasto público.

Por ello debemos entender que toda contribución es establecida con la finalidad de satisfacer las necesidades colectivas de la población y no para alguna demanda particular o caprichosa que establezca el legislador, ya que en dicho caso la contribución sería contraria a la naturaleza por la cual fue creada, como lo establece la tesis aislada que lleva como rubro “*GASTO PÚBLICO*”²³ que establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y que la recaudación de las contribuciones se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas, sociales y servicios públicos que presta el Estado en beneficio de los gobernados.

4.2 PRINCIPIOS DOCTRINALES DE LAS CONTRIBUCIONES

En este capítulo se analizarán los principales principios de las contribuciones que han sido establecidos por destacados investigadores, y que han servido de directriz para que los legisladores los tomen en cuenta en el momento de redactar las leyes; y que han permitido a los largo de la evolución de las leyes fiscales, se vayan tomando en consideración en los ordenamientos jurídicos fundamentales y el las demás normas derivadas o secundarias.

En éste apartado se analizará que los principios doctrinales siguen siendo tomados en consideración a pesar de los años que han transcurrido desde que fueron establecidos, ya que marcan la pauta del respeto que debe guardar el legislador hacia el contribuyente.

²³ Tesis: 2a. IX/2005, Segunda Sala, Tomo XXI, Enero de 2005, Pag. 605.

4.2.1 PRINCIPIOS POSTULADOS POR ADAM SMITH.- Uno de los economistas más destacados en la historia, formuló en su obra denominada “La Riqueza de las naciones”, cuatro principios en los que se basa la legislación moderna, los cuales son adecuados a cada legislación, en particular en la nuestra, que aplicados a la materia tributaria, son torales para la imposición de los tributos.

Aquí haremos mención de los cuatro principios que postula Adam Smith, que son los siguientes:

JUSTICIA.- Dicho principio se basa en la obligación que tienen los habitantes de una nación en contribuir al sostenimiento de la misma, de una forma proporcional y equitativa, lo más cercano a su capacidad económica, de aquí que los tributos deban ser equitativos, como ya lo hemos mencionado, que sean aplicables de igual forma a todos aquellos sujetos que se encuentran en una misma situación jurídica y que sean proporcionales a la capacidad contributiva del individuo si se cumplen todos estos principios la contribución será justa.

En cuanto a éste principio postulado por Adam Smith, podemos afirmar que sigue siendo respetado por el legislador o en su caso por los tribunales constitucionales, ya que en virtud de dicho principio las contribuciones establecidas por el Estado deben encontrarse ajustadas a los principio de proporcionalidad y equidad tributarias.

CERTIDUMBRE.- Dicho principio establece que todo tributo debe estar establecido en una ley, y dicha ley debe precisar los elementos esenciales de la contribución, es decir dar seguridad jurídica al contribuyente, a efecto de evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. De dicho principio se desprende el ya estudiado principio de legalidad, que establece que toda contribución debe estar establecida en una norma que emane formal y material del poder legislativo.

Éste principio ha sido adoptado en México por virtud del principio de legalidad, que establece que toda contribución debe tener sustento en una norma jurídica en la que exista la hipótesis normativa que genere las obligaciones fiscales tanto formales como sustantivas.

COMODIDAD.- Este principio consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y forma que más convenga al contribuyente para realizar su pago. Ello quiere decir que el Estado debe escoger las fechas y periodos que menos daño causen al contribuyente para pagar dicho tributo, así como acercarse al contribuyente a efecto de que no tenga que realizar grandes recorridos para cumplir con sus obligaciones. Aquí podemos mencionar que las declaraciones en nuestro país son mensuales y anuales, debemos al respecto señalar que las autoridades establecen mecanismos para acercarse al contribuyente a efecto de que el mismo cumpla con sus obligaciones.

Por lo que respecta a dicho principio, podemos concluir que nuestro sistema jurídico tributario ha realizado esfuerzos significativos a efecto que los contribuyentes aporten parte de su patrimonio para el sustento del Estado, y con ello poder realizar el cumplimiento de sus obligaciones de la manera más cómoda en favor del contribuyente.

ECONOMÍA.- Dicho principio contempla que la recaudación de todo impuesto no debe ser mayor al mismo impuesto recaudado, es decir, que el mecanismo de cobro no debe ser más oneroso que la cantidad recaudada. Lo importante a destacar es que entre la cantidad que sale del patrimonio del contribuyente no debe ser muy distinta a la que entra en las arcas del fisco, el impuesto debe ser productivo y debe tener un gran rendimiento.²⁴

Por lo que respecta a dicho principio en nuestro país considero que el esfuerzo por parte de la autoridad recaudadora puede ser mayor, a efecto de que el cumplimiento de las obligaciones se reflejen en una mayor cantidad de dinero recaudado para los fines del bienestar colectivo; una manera en que la autoridad fiscal ha realizado ello es vía los notarios públicos, ya que sin que exista una contraprestación a su favor los notario realizan el cálculo, retención y entero de

²⁴ Cfr. SMITH, Adam, La riqueza de las naciones, Editorial Fondo de cultura económica, México, 1985, p. 726.

los impuestos a la autoridad fiscal sin recibir alguna contraprestación, y por el contrario, asumiendo una responsabilidad solidaria.

Adicional a ello considero que la autoridad fiscal ha logrado un avance considerable con la presentación vía internet de declaraciones y generación de comprobantes fiscales digitales por internet, ya que ha sido en el beneficio económico de los contribuyentes el cumplir con sus obligaciones fiscales de la manera más económica posible.

4.2.2 PRINCIPIOS DOCTRINALES POSTULADOS POR ADOLFO WAGNER.- Uno de los tratadistas alemanes más destacados, que se fue autor de la obra denominada “Tratado de las Ciencias de las Finanzas”, expone nueve principios clasificados en cuatro grupos, que son los siguientes:

A).-Principios de política financiera:

Suficiencia de la imposición.- Dicho principio establece que los impuestos recaudados deben ser suficientes para cubrir determinadas contribuciones en un período de tiempo bien establecido.

Este tipo de mecanismos, permiten que se establezca una determinada contribución que tendrá una determinada justificación y que servirá para realizar un fin determinado y específico; asimismo la característica en que es transitorio y no permanente, con ello el contribuyente tendrá o debería tener la certeza que no existirá por un transcurso de tiempo prolongado.

Elasticidad o movilidad de la imposición.- Dicho principio va enfocado a que todo impuesto debe ser adaptable a las necesidades económicas del país en determinado momento, con lo que una variación por mínima que sea en la cantidad a recaudar sea suficiente para hacer frente a determinada situación.

Éste principio permite que sea flexible la manera en que se imponen las contribuciones, adaptándose a las necesidades del Estado, sin embargo no se adapta a las necesidades de los contribuyentes, por lo que hace que desde un punto de vista atente contra el contribuyente y su patrimonio; sin embargo se establece como una medida de emergencia ante determinada eventualidad.

B).- Principios de Economía Pública:

Elección de buenas fuentes de impuestos.- Dicho principio atiende a la buena elección entre la renta, capital y los medios de consumo, teniendo en cuenta el punto de vista de la economía privada y de la pública, las consideraciones de la política social y los fines de la aplicación de los impuestos, por lo que debemos tener en cuenta el punto de vista de todos los factores que intervienen en la actividad financiera de un determinado país.

Este principio es sumamente importante, ya que atiende a las fuentes de las que derivará la recaudación de las contribuciones, por lo cual el legislador debe realizar una tarea sumamente delicada al decidir cuál será la fuente de las contribuciones para que de ese modo se recaude el mayor recurso posible.

Elección de las clases de impuestos.- Dicho principio establece que el Estado al crear un tributo elige quienes serán los sujetos pasivos del mismo, al crear una hipótesis normativa que lo establezca, pero no puede definir con toda certeza quienes van a ser los sujetos que cumplan con la obligación de pagar dichos tributos al Estado.

Éste principio se encuentra sumamente ligado con el anterior, ya que el legislador debe hacer una clasificación y estudio de las contribuciones y a su vez de los contribuyentes que serán quienes aporte para el sustento del Estado y beneficio de la colectividad.

C).- Principios de Equidad o de repartición equitativa de los impuestos:

Aquí se determinan dos características de la tributación que son la generalidad y la uniformidad. Dichas características van encaminadas a que los tributos tengan únicamente finalidades fiscales y que no existan exenciones y que graven a todos los individuos por igual sin que existan cuotas progresivas.

Éste principio va muy enfocado al principio de equidad, ya que establece el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, sin embargo el principio planteado establece que no deben

existir cuotas progresivas, lo que en nuestro sistema jurídico tributario en tratándose del Impuesto Sobre la Renta no ocurre, ya que se establece una tarifa progresiva para determinar la contribución.

D).- Principios de la administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición:

Se establece que la fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

a).- La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos, ya que ello es pilar en que los legisladores creen una ley que sea justa al imponer una contribución.

b).- La simplicidad en el sistema de impuestos y su organización, lo que hace que las obligaciones que tienen los contribuyentes sean claras y en su caso que la determinación del impuesto sea lo más sencillas de entender y no realizar una erogación mayor contratando a un especialista en la materia.

c).- Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y las especies liberatorias admitidas; con lo que se debe determinar la época del pago, el lugar en que se puede realizar el mismo y la forma en que se puede cumplir con dicha obligación.

d).- Emplear en la legislación un lenguaje claro, simple y accesible a todos, lo que es difícil en virtud de la complejidad de la materia tributaria, pero no debe caer en los extremos de que sea imposible entender incluso para los peritos en la materia.

e).- El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, que en materia tributaria se actualiza de manera singular, ya que la ley fiscal en nuestro sistema jurídico es de aplicación estricta, lo que da al contribuyente una garantía de seguridad jurídica.

f).- Anexo a las leyes fiscales deben expedirse diversos cuerpos normativos que regulen a la ley fiscal, ello en virtud de que se puedan aplicar con más claridad los

preceptos normativos, tanto por los órganos encargados de la aplicación de la ley, como de los contribuyentes.

g).- Las disposiciones relativas a las penas, defensas y determinados principios deben establecerse en los formatos oficiales para las notificaciones o para el control de los impuestos, ello para que los contribuyentes sepan que derechos y medios de defensa tengan.

h).- Debe utilizarse la prensa para dar a conocer el contenido de las nuevas leyes, ello a efecto de que todos los gobernados sepan el contenido de dichas leyes y poder saber que derechos y obligaciones tienen.

Todos éstos principio en México se han adoptado cada vez más ya que permiten que las personas y la infraestructura de la autoridad fiscal sea más eficiente y que se reduzcan costos a efecto de obtener una mayor ingreso recaudatorio. Asimismo la especialización en los encargados de la administración fiscal ha hecho que sea más eficiente la recaudación del mismo.

E).- Comodidad de la imposición.- Éste principio es pilar a la recaudación de los tributos, ya que el mismo se establece atendiendo a la comodidad no sólo para el contribuyente sino también para el fisco, ya que se debe atender al lugar y época de pago en la cual sea más alto el ingreso obtenido por éste concepto y los procedimientos para obtener el pago de dichos impuestos deben ser lo menos oneroso y molesto posible.

F).- Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos, ya que el impuesto no debe ser menor a los gastos que realiza el Estado al recaudar los impuestos, ya que en dicho caso el impuesto se vuelve improductivo y se nulifica su creación.²⁵

²⁵ WAGNER, Adolfo, Citado por Simón Otero, Silvia, 2011 Julio-Diciembre, Núm. 25, Los Principios de Justicia Tributaria en la Historia Constitucional Cubana, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, p. 203.

CAPÍTULO 5. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

5.1 ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En éste capítulo es menester mencionar que los antecedentes de nuestra actual ley, ha tenido una evolución a lo largo de la vida de la sociedad. En éste apartado mencionaremos de manera sucinta las diversas normas que han existido únicamente en el ámbito nacional que explique la creación de la contribución denominada Impuesto Sobre la Renta y la legislación que en su evolución la ha regulado.

5.1.1 Ley del Centenario del 20 de julio de 1921.

Para poder entender el surgimiento de dicha ley, debemos entender el momento histórico que estaba pasando México, por lo que recordaremos que México acababa de pasar por la Revolución, en la cual el pueblo se había levantado en armas, dirigido por 3 líderes, por un lado se encontraba el grupo comandado por Francisco Villa, por otro el comandado por Emiliano Zapata y por último el liderado por Venustiano Carranza, triunfando principalmente el sector social, ya que gracias a los esfuerzos de dichos grupos fue creada la constitución política de México de 1917, siendo considerada en ese momento como una de las más avanzadas del mundo al establecer parámetros proteccionistas a favor de los sectores sociales más vulnerables.

Sin embargo, como resultado de dicho levantamiento al llegar Venustiano Carranza al cargo de presidente de México, olvidó los ideales que fundaron el movimiento armado, ya que por presiones de Estados Unidos de América por la aplicación del artículo 27 constitucional que desfavorecía a empresas petroleras de esa nación, recibió fuertes presiones para dejar de aplicar ciertas prerrogativas que en ningún modo beneficiaban a esas sociedades extranjeras.

Carranza por el contrario a lo que había prometido, dejó de repartir tierras a los campesinos, sino que comenzó a restituir a los hacendados todas aquellas que les habían sido expropiadas, el autor Miguel Gutelman nos da una clara visión de la posición de Carranza frente a los temas agrarios:

“ ... Portavoz de la concepción burguesa de las transformaciones agrarias, Carranza se había visto obligado a promulgar su famoso Pan de Veracruz (6 de enero de 1915). Movidado por la presión campesina...aquel verdadero aliado de la oligarquía terrateniente, que debía necesariamente neutralizar las nuevas clases en ascenso para conservar su poder y garantizar la permanencia del sistema social en vigor, se vio constantemente obligado a un continuo estira y ajoja de tipo bonapartista. Cada vez que la situación se ponía peligrosa, hacía concesiones, pero nunca más de las necesarias para lograr que se mantuviera el orden. Durante su régimen se aplicó el decreto de reforma agraria muy suavemente y aun con bastante reticencia...”²⁶

De igual manera vulneró los derechos ya ganados por los trabajadores, por ejemplo el derecho a huelga, ya que mediante el “Decreto Anti obrero de Carranza” se castigaba con la pena de muerte a todas aquellas personas que incitaran o dejaran de trabajar.²⁷

Todo ello tuvo consecuencias graves ya que al dejar los ideales atrás por parte de Carranza, los líderes, Álvaro Obregón, Plutarco Elías Calles, Adolfo de la Huerta, Francisco Serrano, entre otros, pactaron el conocido “Plan de Agua Prieta” que desconocía el gobierno de Carranza e iniciaba un levantamiento armado en contra de su gobierno, lo que provoca que Carranza huya de la capital y fuera asesinado el día 21 de mayo de 1920.

Se elige como presidente al general Álvaro Obregón, quien toma posesión el 1 de diciembre de 1920, sin embargo Álvaro Obregón debe tomar sus precauciones para no ser traicionado por su propio ejército, por lo que decide rolar a los comandantes de las fuerzas armadas, y sobornarlos, con lo que se inmortaliza una frase que dice que no había general capaz de aguantar un cañonazo de cincuenta mil pesos.²⁸

Con ello nos deja entender en qué etapa económica y social se encontraba México, acababa de ser derrocado Venustiano Carranza y se buscaba obtener ingresos para poder obtener el control del ejército mexicano por parte del presidente Álvaro Obregón.

²⁶ GUTELMAN, Michel. Capitalismo y reforma agraria en México. Era, México, 1974, p.87.

²⁷ GALLO T., Miguel Ángel. Historia de México Contemporáneo II, Ediciones Quinto Sol, 1998, p.39.

²⁸ Cfr, BOLIS, Guillermo, Los militares y la política en México 1915-1974. UNAM- El Caballito, México, 1975, p. 60.

Ahora bien, la llamada “Ley del Centenario”, tuvo poca aplicación en México, ya que sólo estuvo vigente un mes, y se dividía en 4 cédulas, que son las siguientes:

- 1).- Del ejercicio del comercio o la industria.
- 2).- Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada.
- 3).- Del trabajo a sueldo o salario.
- 4).- De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

Ésta ley gravaba el ingreso bruto de los contribuyentes, es decir, no atendía a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, y cabe destacar que la tasa más alta que se aplicaba era del 4%, el impuesto se debía pagar mediante estampillas que llevaban impresa la palabra “Centenario”, razón por la cual dicha ley es conocida con ese nombre.

Como lo comenta la maestra Roxana Álvarez Nieves, el gobierno mexicano estableció una contribución directa al ingreso de los mexicanos, misma que tuvo que ser justificada de una manera tal que no ocasionara mayores conflictos para su cumplimiento, por lo cual haciendo uso del patriotismo de los mexicanos en ese momento, se mencionó que dicho impuesto sería establecido por una única ocasión y que sería para poder solventar los gastos de los festejos de la consumación de la independencia de México y que los ingresos percibidos servirían para la adquisición de una marina mercante para el país, mismo que nunca fue adquirido con dichos recursos.²⁹

Es importante señalar que el ingenio del gobierno mexicano para la recaudación de dicho impuesto se vio de manifiesto, ya que por medio de timbres conmemorativos con el festejo del centenario de la independencia resultaba en un acto “patriótico” el pagar dicha contribución, así de ese modo el contribuyente no veía como una carga el pago de dicho

²⁹ Cfr, ALVAREZ NIEVES, Roxana, De celebración a contribución: El Impuesto Mexicano del Centenario de 1921, XIV Encuentro de Latinoamericanistas Españoles: XIV Encuentro de Latinoamericanistas Españoles: congreso internacional, Septiembre 2010, Santiago de Compostela, España. Universidad de Santiago de Compostela, Centro Interdisciplinario de Estudios Americanistas Gumersindo Busto; Consejo Español de Estudios Iberoamericanos, pp.337-349, 2010.

impuesto sino como un deber como mexicano y una vez más exaltando a sus “héroes” nacionales.

Algo importante que sirvió de antecedente con motivo de dicha ley, fue la creación de Consulados y Juntas Calificadoras Regionales, que se encargaban de determinar las contribuciones de aquellos sujetos que no presentaban a tiempo el pago de los mismos y también se incluyó un recurso administrativo llamado de reconsideración, que podía presentar los contribuyentes ante la misma autoridad fiscal, en contra de la determinación realizada por los Consulados o Juntas Calificadoras Regionales, pero no regulaba el tema estudiado mediante el presente trabajo.

5.1.2 Ley del 21 de febrero de 1924 y su Reglamento.

Como vimos la ley anterior sólo tuvo aplicación de un mes, con lo que no se logró recaudar muchos ingresos por dicha vía.

En éste momento histórico, México pasaba por una gran crisis, ya que el presidente Álvaro Obregón, pactaba con Estados Unidos de América tratos que vulneraban el artículo 27 constitucional, con el llamado Convenio de la Huerta Lamont, en el que se reconocía una gran deuda que tenía México con dicho país, pero a Estados Unidos no le era suficiente, por lo que se firmaron los tratados de Bucareli del 15 de agosto de 1923, totalmente atentatorios de las prohibiciones establecidas en el artículo 27 a las sociedades extranjeras y principalmente a las petroleras, por lo que el presidente Obregón se ganó el apoyo de dicho país.³⁰

Ello devino en la promulgación de la conocida “Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas”, que establecía un sistema cedular, pero se dividía en dos grandes grupos, el primero de ellos el ingreso que derivaba de los sueldos, salarios o emolumentos, así como los honorarios por el ejercicio de profesionales liberales, artísticas, literarias o innominadas. El segundo grupo era el que tomaba en consideración el ingreso

³⁰Cfr., GALLO T., Miguel Ángel, op. Cit, p.52.

derivado de las utilidades de las sociedades o empresas, cualquiera que fuera el giro al que se dedicaban.³¹

Dicha ley gravaba la renta o utilidad, ya que a las sociedades se les permitía realizar deducciones de los ingresos que obtenía, cosa que la anterior ley no permitía, la cual sólo gravaba la utilidad bruta, con lo que se entendió que se debía gravar el aumento en el haber patrimonial de los contribuyentes, es decir, la utilidad o renta.

Algo destacable de ésta ley, es que contrario a la “Ley del Centenario”, no se gravaban los ingresos brutos, sino el aumento positivo en el haber patrimonial, es decir, la ganancia obtenida por el contribuyente.

El impuesto se pagaba mediante formatos que la misma Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitía y mediante la compra de estampillas, para evitar el manejo de dinero y con ello poder desviar recursos para otros fines.

5.1.3 Ley del 18 de marzo de 1925.

Dicha ley tuvo una vigencia de 16 años, en la cual fue adaptándose al actuar y crecimiento de la economía nacional. Fue la primera ley que definió el concepto de ingreso, que era toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que modificara el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe. Fue la primera Ley a la que se le denominó “Ley del Impuesto Sobre la Renta”. Asimismo estableció deducciones por carga de familia para los ingresos por productos del trabajo.

Seguía el mismo sistema cedular

Algo importante que destacar en dicha ley, es que se estableció uno de los principios más importantes en materia fiscal, el principio para evitar la doble tributación, ya que del total del impuesto recaudado se destinaba un 10% a la entidad federativa y 10% al municipio en que se causara dicho impuesto, condicionado a que no se gravara la misma fuente de ingreso que ya

³¹ Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México, Revista de la Facultad de Derecho de la UNAM, número 99-100, p.p. 629-630.

gravaba la Ley del Impuesto Sobre la Renta, un cambio que se estableció, fue la forma de pago de dicho impuesto, ya que ya no sólo se podía pagar mediante un timbre, sino mediante efectivo, haciendo más flexible el cumplimiento de dicha obligación.

No se gravaba el ingreso obtenido por la enajenación de un bien inmueble de manera accidental por parte de las personas físicas, por lo que no es aplicable el análisis de nuestro tema en la ley antes mencionada.

5.1.4 Ley del Impuesto sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939.

Con posterioridad al periodo conocido como el “Maximato”, el presidente Lázaro Cárdenas gobernó México, teniendo grandes cambios sociales y económicos el país. Se comenzó con el corporativismo, en el cual el país comenzó a controlar grandes sectores económicos. El 18 de marzo de 1938 se expropió el petróleo de manos de las empresas extranjeras, lo que disgustó en gran medida a las empresas extranjeras, pero como se encontraba en auge el inicio de la segunda guerra mundial, no pudo darle la importancia que hubiese querido.³²

Al país necesitaba recursos para continuar con su tendencia social, ya que el general Lázaro Cárdenas creó el Instituto Politécnico Nacional, así como la ampliación de escuelas en sectores marginados, evolución de las organizaciones patronales para que por medio de dichas organizaciones, se tuviera el apoyo necesario enfocado al Partido oficial.

Dicha ley, fue complementaria del Impuesto que ya existía, la misma tenía como finalidad la obtención de mayores recursos al Estado, a efecto de poder sufragar las necesidades que eran producto de la guerra existente en ese momento. La iniciativa de dicha ley, claramente hacía ver hacia dónde iba dirigida, es decir cual era el objeto de la ya citada ley, que mencionaba que iba a abrir un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la nación, al limitar en beneficio del erario público, las ganancias “excesivas” que obtuvieran los contribuyentes de la Cédula I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, las personas físicas o morales que se

³² Cfr., GALLO T., Miguel Ángel, op. Cit, p.80

dedicaban a actividades comerciales, industriales o agrícolas. Cabe mencionar que se establecía una tasa máxima del 35% cuando la utilidad excedía del 33% del capital invertido.

5.1.5 Ley del 31 de diciembre de 1941 y su Reglamento.

México se encontraba en una etapa de crecimiento acelerado, debido a que se encontraba en el ámbito internacional la segunda guerra mundial, lo que México aprovechó de manera significativa, ya que comenzó a exportar petróleo y otros bienes que servía para la guerra, lo que inició la etapa conocida como el “milagro mexicano”.³³

Lo más trascendente de dicha ley, fue la supresión del impuesto del superprovecho, es decir, no limitar las utilidades legítimas que obtuvieran los contribuyentes, ya que en dicha época, era fundamental incentivar el crecimiento económico del país. Lógicamente el Gobierno tuvo que gravar de otro modo el ingreso del contribuyente, por lo que aumentó las tasas en diferentes tarifas cedulares. Los ingresos en ésta ley se clasificaron en 5 Cédulas.

En dicha ley, igual que en las anteriores, no se comprendía la enajenación de bienes de manera accidental realizada por personas físicas, por lo que no se puede analizar dicho tema.

5.1.6 Ley del 30 de diciembre de 1953 y su reglamento.

En el contexto de la creación de dicha ley, México se encontraba en una etapa de desarrollo, derivada de la conclusión de la segunda guerra mundial, en la que se aprovechó la inversión extranjera y la creación de organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial para otorgar financiamientos a países en desarrollo como lo es México, pero a cambio de un endeudamiento a largo plazo.

Dicha ley por primera vez establecía las deducciones que podían realizar los contribuyentes para la determinación de la base gravable del impuesto, lo cual fue trascendente al contemplarse dichas deducciones en la ley y no en un reglamento. Se clasificó en 7 Cédulas.

³³ Cfr. CARMONA, Fernando, El Milagro Mexicano, Editorial Nuestro Tiempo, México, 1970. p 25.

Dicha ley sufrió modificaciones considerables por decreto del **28 de diciembre de 1961**, por virtud de la cual se adicionó la Tasa Complementaria Sobre Ingresos Acumulables, la que tratándose de impuesto personal, intentó corregir la desproporcionalidad de hasta entonces el sistema cedular existente.

Aquí es medular señalar que la reforma en comento por primera vez incluyó como objeto del impuesto la utilidad en la venta de inmuebles, ya sea que la enajenación la efectuara una persona física o una moral. El impuesto se pagaba aplicando una tarifa que oscilaba entre el 5% al 20% sobre la utilidad obtenida en la enajenación del bien inmueble.³⁴

5.1.7 Ley del 30 de diciembre de 1964 y su Reglamento.

En el momento en que se promulgó la ley de referencia, se encontraba en el poder el presidente Gustavo Díaz Ordaz, México aún continuaba en la etapa conocida como “Milagro Mexicano” en la cual imperaba la inversión extranjera directa en México, se continuaron con los estímulos fiscales a las sociedades extranjeras, a efecto de poder obtener inyección de dichos capitales, la mayoría de la inversión estaba destinada al sector manufacturero, lo que se conoce como “desarrollo estabilizador”.³⁵

Dicha ley tuvo una vigencia de 16 años, lo más destacable de dicha ley fue que eliminó el sistema cedular existente y dividió en 2 Títulos la ley, que eran uno para el pago del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y otro para el Ingreso de las Personas Físicas.

Cabe destacar que por lo que respecta a los Ingresos de las personas morales, se dividían en causantes mayores y causantes menores. Los primeros eran aquellos que obtenían un ingreso mayor a \$1'500,000.00, y los menores aquellos cuyos ingresos no excedieran dicha cantidad

³⁴ Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., p. 646-652

³⁵ Cfr. ESCALANTE GONZALBO, Pablo y otros, Nueva Historia Mínima de México, El Colegio de México, 2008, p.p. 276-277.

y la base que servía para determinar el Impuesto era la resultante entre los ingresos menos las deducciones.

En cuanto a las personas físicas sus ingresos se separaban por la fuente de los mismos, que eran los obtenidos por el trabajo y por el capital. Se establecieron algunas exenciones como fueron el salario mínimo, indemnizaciones por separación, primas dominicales, jubilaciones, entre otras.

Por primera vez se estableció el Impuesto Sobre la Renta por Adquisición de bienes, que se causaba en el caso de las donaciones, los tesoros, la adquisición por prescripción, los ingresos producidos por la adquisición en terrenos propiedad del contribuyente, así como la adquisición de un bien por un precio inferior en más de un 10% al valor de avalúo.

Cabe destacar que dentro de los ingresos obtenidos por productos o rendimientos de capital se gravaron los obtenidos por la enajenación de bienes inmuebles, como ya se venía haciendo en la ley anterior, sin embargo se estableció una exención a la enajenación de la casa habitación del contribuyente, siempre que la hubiera habitado en los últimos 2 años y que el producto de la venta de dicha casa habitación la invirtiera en la adquisición o construcción de otro inmueble en el que estableciera su domicilio.³⁶

En diciembre de 1978 se realizó una reforma que cabe destacar, ya que en cuanto a los ingresos obtenidos por las personas físicas, se establecieron nueve capítulos y se señaló en cada uno los ingresos gravados y las exenciones en su caso, de los que podemos destacar el capítulo referente a los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes que determinó los siguiente:

El artículo 66 de dicha Ley, establecía los supuestos que se consideraban como ingresos por la enajenación de bienes, en los que eran supuestos similares a los establecidos hoy en día en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que realizaba un catálogo de supuestos, mismos que no eran limitativas sino enunciativas, ya que todo se establecía en la transmisión de la propiedad de cualquier bien, lo que originaba la actualización de la hipótesis normativa establecida.

³⁶ Cfr. LIAHUT BALDOMAR, Dulce María, Nacimiento y Evolución del Impuesto Sobre la Renta en México, Serie Archivo Histórico de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 35

El artículo 74 de dicho ordenamiento, establecía la manera en que se obtenía la base del impuesto y la determinación del mismo, por medio de la aplicación de una tarifa contenida en el artículo 98 de la misma ley; asimismo se establecía la obligación de los notarios de calcular y enterar el impuesto en las oficinas autorizadas.

Como podemos advertir en la reforma antes transcrita, la forma de calcular el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes era bastante benéfica para el contribuyente, ya que la utilidad obtenida por el contribuyente que es la base para el cálculo, no se determinaba en su totalidad, sino que sólo se tomaba en consideración el 40% de dicha ganancia, además que no se establece una limitante temporal para efectuar el cálculo anual, es decir la determinación de la ganancia acumulable.³⁷

5.1.8 Ley del 30 de diciembre de 1980 y su Reglamento.

En éste momento histórico, México se encontraba en un momento de crisis, teniendo al frente del poder ejecutivo a José López Portillo, quien tomó la presidencia después de varios sucesos que marcaron la historia de México, en forma negativa, y ya se vislumbraba una enorme crisis económica en México, que fue retenida de manera temporal mediante la exportación a gran escala de petróleo y el endeudamiento externo, que derivó en un estancamiento económico en México.

Tal como lo menciona el maestro Gallo *“... En realidad lo que estaba sucediendo en la economía mexicana era el claro agotamiento del esquema de desarrollo que se apoyaba en un “Estado Benefactor”...”*³⁸

Dicha ley tuvo como objetivo principal el establecimiento de mecanismos para dotar de facultades a las autoridades fiscales a efecto de evitar la simulación de actos y el combatir la evasión fiscal.

Se estableció un régimen para las personas morales mercantiles por sus ingresos obtenidos por sus actividades empresariales o de otro tipo y otro régimen para las personas físicas. Se contemplaban como ingresos gravables para las personas físicas los que obtuvieran por

³⁷ Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, op. Cit., p.p. 653-662

³⁸ GALLO T., Miguel Ángel, op. Cit. P. 142

concepto de utilidades que les distribuyeran las sociedades o asociaciones civiles, aún cuando dichas personas no se consideraran causantes de dicho impuesto.

Dentro de dicha Ley ya se establece lo que se denomina “**Tabla del Congreso**”, para poder actualizar el costo comprobado de adquisición. Asimismo se establecen los supuestos de qué debemos considerar como costo comprobado de adquisición tratándose de inmuebles que se adquirieron por algún acto en el que no hubiese una contraprestación, estableciendo que para dichos supuestos debemos considerar como costo el último acto oneroso anterior. De igual modo, podemos apreciar que no se establece una limitante temporal para dividir la utilidad total que se ha obtenido desde que se adquirió el bien, hasta su enajenación.

Cabe destacar que el **31 de diciembre de 1982** se reformó dicha ley para establecer una limitante temporal entre el momento que se adquirió el bien inmueble y el momento en que se enajena, estableciendo **10 años máximo** para dividir la ganancia acumulable, lo que a todas luces afecta el impuesto a enterar.

El argumento del legislador en su exposición de motivos para que se estableciera dicha limitante es la siguiente:

*“En el caso de ingresos por enajenación de bienes, se establece que será acumulable a los demás ingresos, la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin **que en ningún caso el número de años pueda exceder de 10**, con el propósito de gravar dichos ingresos en forma más equitativa”³⁹*

En dicho supuesto, lo que resulta de la imposición de dicha limitante, es que el impuesto se torne totalmente inequitativo, contrario a lo pretende establecer el legislador, por lo que no permite que el factor temporal real se aplique a la ganancia gravable para la obtención de la ganancia acumulable por la enajenación de un bien inmueble.

³⁹ Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada el 31 de diciembre de 1982. Disponible en: <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=gRpVuBsjoRI4w5UvLY3NaoNHelQBmInbepI+sfXGMx7ctTZe3zw34Mv0RKB7iOHtON7p/5NuA7Z8ir3pCWomw==>

5.1.9 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1987

Debemos comprender, que México estaba pasando por una crisis económica demasiado fuerte, ya que se enfrentaba con la noticia dada el día 18 de noviembre de 1987, respecto a la devaluación del peso frente al dólar del 40%, lo que elevó el dólar a la cantidad de \$2,200.00, la crisis estaba cada vez más recrudecida debido a la combinación de otros factores que afectaron a México, como lo es en incendio de la gasera de San Juanico en 1984, los sismos de 1985 y el huracán “Gilberto” en 1986.⁴⁰

El gobierno de Miguel de la Madrid Hurtado enfrentó dichos sucesos, por lo que México se encontraba hundido en una fuerte crisis económica.

Ahora bien, la ley en comento se denominó como la Reforma de la Base Nueva, ya que consistía en llevar simultáneamente dos bases, una llamada base tradicional, que era similar a la que se manejaba con la ley anterior y otra base nueva que incorporaba nuevos conceptos los cuales fueron:

La deducción de compras en lugar del costo de ventas.

La deducción de la depreciación actualizada en vez de la histórica.

El cálculo del componente inflacionario para determinar dos conceptos acumulables que eran la ganancia y el interés acumulable y dos deducibles que eran la pérdida inflacionaria o interés deducible.

En cuanto a la enajenación de bienes inmuebles es trascendental mencionar que se reformó el artículo 96 fracción I de dicha ley el día 31 de diciembre de 1987 ⁴¹para contemplar la limitante de 20 años en que se dividirá la ganancia obtenida en la enajenación de bienes inmuebles, lo que origina que dicha limitante afecte en el monto del impuesto a calcular y enterar, pero a diferencia de la ley anterior otorga un beneficio al contribuyente ya que puede

⁴⁰ Cfr. GALLO T., Miguel Ángel, op. Cit. P. 170

⁴¹ Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el día 31 de diciembre de 1987

dividir la ganancia acumulable entre un número mayor de años, sin embargo ello sigue siendo violatorio de su esfera jurídica.

Ello es así, en virtud de que no bastaba con aumentar el número de años para la obtención de la ganancia acumulable, sino debía considerarse el verdadero factor temporal, es decir, con la ampliación de dicho factor no se tornaba en equitativa dicha disposición, sino que continuaba siendo violatoria del principio constitucional de equidad tributaria, ya que continuaba realizando una distinción entre situaciones jurídicas iguales, que son objeto de la Ley de Impuesto Sobre la Renta que se analiza en el presente apartado y la vigente ley, que gravan la enajenación de bienes inmuebles realizadas por personas físicas, lo que simplemente hace vislumbrar que el legislador efectivamente afirmó que existe un trato inequitativo ante situaciones jurídicas iguales, y lo intentó enmendar ampliando el margen temporal, lo que no lo torna en constitucional por ese simple hecho, ya que tuvo que haberse eliminado dicho precepto.

5.1.10 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1991.

Sería hasta ésta fecha cuando se abandonara el sistema anterior y se adoptaran las reglas para la determinar la utilidad de la Base Nueva. No hubo reformas a la ley anterior, pero cabe destacar que se crearon las Reglas de Carácter General que conocemos como “Miscelánea Fiscal”, que son de suma importancia, en particular, en la determinación del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes, ya que es aquí donde se establecen ciertas obligaciones adicionales al notario en tratándose de enajenación de bienes inmuebles realizados por personas físicas y le provee de herramientas para la determinación de dicha contribución.

5.1.11 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002.

Dicha ley es similar a la anterior, sólo que la reestructura y adiciona a sus preceptos diversos criterios jurisprudenciales, disposiciones de las misceláneas fiscales, pero en sustancia no se modifica nada a la ley anterior.

5.1.12 Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año 2004.

Dentro de las reformas que se aplican a nuestro tema, cabe destacar que dentro de las deducciones que se permiten realizar a las personas físicas en la enajenación de bienes inmuebles, se establece que se puedan considerar también los impuestos locales que se pagaron por la adquisición de bienes, ya que el Impuesto local que en su momento pagó el enajenante es un gasto que no se especificaba que fuera gasto notarial, por lo que se incluye en beneficio del enajenante.

CAPITULO 6. ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ENAJENACIÓN DE BIENES REALIZADA POR PERSONAS FÍSICAS, CONTEMPLADO EN EL TÍTULO CUARTO, CAPÍTULO CUARTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE.

El día 31 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto Sobre la Renta que causan las personas físicas en el acto en que enajenan un bien, y como estudiamos, la base gravable del Impuesto es la utilidad que se obtiene por dicha enajenación.

En el presente capítulo se hará un análisis elemental de las disposiciones que rigen la enajenación de bienes inmuebles realizada por personas físicas, a efecto de que entendamos cada uno de los conceptos que rigen nuestro tema y así poder comprender el presente estudio.

6.1 Fundamento legal para el pago del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de Bienes

Como hemos establecido con anterioridad el principio de legalidad obliga a que todo acto de autoridad y en especial en tratándose de contribuciones, debe estar establecido en una

ley formal y material, en el caso que nos ocupa el fundamento para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta efectuada por personas físicas residentes en México, se encuentra establecido en el título IV capítulo IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y en diversos artículos del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de los cuales mencionamos los supuestos contemplados en dicho ordenamiento jurídico sin entrar a fondo, ya que los mismos serán analizados en su apartado correspondiente y para su mayor entendimiento se elaboró el siguiente cuadro:

ARTÍCULO	CONTENIDO
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
90	Se establece que los sujetos obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta son aquellas personas físicas residentes en México, por los ingresos obtenidos en territorio nacional.
92	Se establece que la sociedad conyugal para efectos fiscales se compara con la copropiedad, lo cual es una ventaja para el enajenante al dividir la ganancia gravable en la porción de los derechos de copropiedad que se enajenan, siendo menor la cantidad obtenida como ganancia acumulable.
93	Se establecen las exenciones, dentro de las cuales corresponden a nuestro estudio, la que realiza el enajenante de su casa habitación, en dónde se establece un máximo de 700,000 unidades de inversión por exención que se puede realizar cada 3 años. Se contempla el supuesto de exención de la primera enajenación que realiza el ejidatario o comunero de su parcela, misma en la que se ha adoptado el dominio pleno.
119	Se establece que se entiende por enajenación, los supuestos comprendidos dentro del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo dicho precepto nos indica que en la permuta se entiende que hay dos enajenaciones; nos menciona que el monto de la contraprestación es lo que se considera ingreso gravable; y establece qué ingresos no se consideran gravables.
120	Establece el procedimiento para realizar el cálculo anual para las personas físicas que obtengan ingresos por enajenación de bienes.

121	<p>Se establecen las deducciones que se comprenden en el apartado de la enajenación de bienes inmuebles realizada por personas físicas.</p> <p>Éste artículo nos establece cual es la utilidad que se obtiene con motivo de la enajenación, ya que nos indica que la diferencia entre el ingreso obtenido y las deducciones antes mencionadas, será la ganancia.</p>
124	<p>Establece el procedimiento para actualizar el costo comprobado de adquisición, que es el principal deducible en la enajenación de bienes inmuebles; nos indica el procedimiento para actualizar el terreno y nos indica cómo se deprecian las construcciones y posteriormente se actualizan.</p>
125	<p>Este artículo contempla el supuesto de que el valor de avalúo exceda en más de un 10% al valor de contraprestación, lo que se entenderá que el total de la diferencia entre el monto de la operación y el valor del avalúo será ingreso para el adquirente, a quien se le calculará y retendrá el respectivo Impuesto Sobre la Renta por Adquisición de Bienes.</p>
126	<p>Se establece el procedimiento para realizar el cálculo y el pago provisional por parte del notario ante quien se celebre la operación de enajenación de un bien inmueble</p>
127	<p>Se establece el procedimiento conocido como regla de 5%, en la cual a la ganancia gravable (antes de dividir entre el número de años) se multiplica por 5% y si dicha cantidad es menor al impuesto calculado, dicho 5% se enterará a las oficinas autorizadas en la entidad federativa en la que se encuentre el inmueble.</p>
128	<p>Se establece la obligación de los contribuyentes que obtengan ingresos por enajenación de bienes, superiores a \$100,000.00 M.N. a informar al SAT mediante medios electrónicos y contempla la obligación que tiene el notario de informar mediante los medio electrónicos en cada operación.</p>
152	<p>Establece la tarifa que se aplica a la Ganancia Acumulable para determinar el impuesto anual en los ingresos por enajenación de bienes, efectuados por personas físicas</p>
<p>REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</p>	
154	<p>Indica que para efectos de la exención de la enajenación de casa habitación por parte del contribuyente, se considera como casa habitación, además la superficie de terreno que no exceda de tres veces el área construida, y con ello se evita que un contribuyente</p>

	<p>intente exentar un inmueble como casa habitación, siendo que en realidad lo que está enajenando es un terreno.</p> <p>Por lo que respecta a las construcciones que están destinadas al local comercial u oficina, u otro distinto a la casa habitación; el notario en base al avalúo respectivo deberá calcular el Impuesto Sobre la Renta por la enajenación de bienes, al igual que el cálculo del Impuesto al Valor Agregado por dichas construcciones, a la tasa del 16%.</p>
155	<p>Se establece qué documentos son comprobatorios para acreditar que el inmueble materia de la enajenación es la casa habitación del contribuyente;</p> <p>Indica que los documentos antes mencionados pueden estar a nombre del contribuyente, su cónyuge o ascendientes o descendientes en línea recta sin limitación de grado, en dónde observamos que el precepto legal no distingue el tipo de parentesco.</p>
200	<p>Establece el procedimiento para realizar el cálculo y pago provisional por el notario en la enajenación de bienes inmuebles, en el que las fechas de adquisición tanto del terreno como de las construcciones sean diferentes.</p>
201	<p>Se menciona el procedimiento a realizar en tratándose de enajenación de inmuebles en copropiedad; cuando la enajenación de bienes se realice por varios copropietarios, el notario deberá determinar la utilidad para cada uno de los copropietarios, y a dicha utilidad se le aplicará la tarifa contenida en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Cabe destacar que el mismo procedimiento lo realiza el notario en tratándose de sociedad conyugal que enajena el inmueble.</p>
204	<p>Establece el procedimiento a seguir en tratándose de la enajenación, en la que se adquirió el bien inmueble por virtud de prescripción positiva, sirviendo como costo de adquisición el que se estableció en el avalúo que sirvió para el pago de los impuestos respectivos y si no se requería en dicha fecha la elaboración del mismo, entonces se elabora uno referido a la fecha en que se consumó la prescripción, y si aún así no se puede determinar dicha fecha, entonces será en la que se interpuso la demanda.</p>
205	<p>Se establece que en caso de que no se pueda comprobar el costo de las inversiones en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble, se puede considerar el valor que contenga el aviso de terminación de obra; de igual manera se establece que por cualquier circunstancia no se pueda determinar el valor de las construcciones, entonces se puede realizar un avalúo, del cual sólo se podrá considerar el 80% del valor de las construcciones que arroje el mismo.</p>

209	Indica el procedimiento para el caso de que no se puede separar del costo comprobado de adquisición el valor del terreno y de la construcción, utilizando las proporciones contenidas en el avalúo o valor catastral que sirvieron para la adquisición.
211	Establece como determinar el costo de adquisición en tratándose de inmuebles que se adquirieron por herencia, legado o donación en los que el enajenante que tiene la característica de ser comunero o ejidatario que asumió el dominio pleno sobre dichos bienes, por virtud del cual se establece que el valor y fecha será mediante avalúo referido a la fecha de expedición del título de propiedad respectivo, es decir, aquellos bienes en los cuales el comunero o ejidatario, adquirió el dominio pleno sobre dichos bienes, y después los donó, o lo heredó a alguien más y el heredero o legatario lo pretende enajenar.
212	Establece que el notario queda relevado de calcular y enterar el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes inmuebles realizadas por personas físicas, cuando dichas personas se dediquen a actividades empresariales, y las mismas declaren que el inmueble que enajenan forma parte del activo de la empresa, entendido dicho concepto en términos del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación y el notario debe asentar dicha circunstancia en la escritura respectiva.
213	<p>El precepto en comento establece 2 supuestos:</p> <p>El primero, es en tratándose de bienes adquiridos por virtud de adjudicación judicial o fiduciaria, en el que se establece que el valor y fecha serán los que se finquen en el remate, es decir en el momento en que la autoridad judicial determine que ha operado la transmisión de la propiedad ya sea porque se llevó un procedimiento judicial o la ejecución de un fideicomiso, cuando se incumple con las condicionantes establecidas en el mismo fideicomiso, por lo cual la fecha de adquisición y a su vez de enajenación es aquella en que un tribunal finque el remate respectivo y el valor, aquel que esté establecido en dicha resolución.</p> <p>El segundo supuesto, es en el caso en que se obtengan ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta por Adquisición de bienes, en tratándose de adjudicación judicial o fiduciaria, es decir, cuando el adquirente en un remate adquiera en un valor menor al 10% del valor establecido en el avalúo, entonces la diferencia entre el valor del remate y el avalúo practicado en la fecha en que se fincó el remate, será la base respectiva, y se calculará aplicando el 20% directo a dicha base sin deducción alguna.</p>
214	Se establece el caso en que el notario deberá calcular y retener el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes, incluso cuando el juez firme en rebeldía del enajenante.

6.2 Concepto de Enajenación.

Primeramente debemos entender que el concepto de enajenación en materia fiscal se encuentra establecido en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

Dentro de éste apartado analizamos en la legislación Civil Federal para cada uno de los contratos traslativos de dominio.

COMPRAVENTA.

La legislación civil nos detalla que se trata de un acto traslativo de dominio, ya que el “vendedor” se obliga a transmitir la propiedad de una cosa o de un derecho, y a cambio como contraprestación recibirá un precio cierto y en dinero.

Cabe destacar que el contrato de compraventa es el contrato traslativo por antonomasia, ya que en él se especifican las obligaciones de transmitir un bien o un derecho contra la entrega de un precio. El precio puede ser fijado de común acuerdo entre las partes o por un tercero, tal como lo establece el artículo 2252 del mismo ordenamiento y puede ser pagado en parte dinero y en parte en especie, pero siempre debe ser mayor en dinero para que sea compraventa.

Ahora bien debemos entender desde qué momento se crea el contrato de Compraventa. La venta se perfecciona desde el momento en que el comprador y el vendedor se ponen de acuerdo en la cosa y el precio aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo satisfecho, tal como lo establece el artículo 2249 del Código Civil Federal.

Para efecto de nuestro tema es importante saber desde que momento se tiene por verificada la transmisión de la propiedad de la cosa, para lo cual el artículo 2014 del Código Civil Federal nos establece que la transmisión de la propiedad se da por el mero efecto del contrato.

Dicho momento es importante ya que mediante la firma del contrato sabemos en qué momento se transmite la propiedad del bien o derecho a efecto de determinar para efectos fiscales en que momento debe el notario cumplir con la obligación sustantiva de pago del impuesto.

La ley establece la forma que debe revestir el contrato de compraventa, para lo cual se establece que no se requiere para su validez formalidad alguna especial sino cuando recae sobre un bien inmueble, tal como lo establece el artículo 2317 del Código Civil Federal, así como el artículo 2320 de dicho ordenamiento jurídico establece que si la enajenación es de un inmueble y el valor de avalúo excede de trescientas sesenta y cinco veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal en el momento de la operación, su venta se hará en escritura pública.

PERMUTA.

El artículo 2327 del Código Civil Federal nos define dicho contrato, dentro del cual debemos considerar que existen dos enajenaciones, ya que lo que se realiza es el intercambio de dos cosas, para lo cual las partes son a su vez enajenantes y adquirentes. Las reglas de la compraventa que analizamos en el inciso anterior, son aplicables de igual forma en el presente contrato.

DONACION.

El presente contrato tiene reglas muy específicas que mencionamos a continuación:

En la donación no existe una contraprestación económica por parte del donatario; asimismo la donación no puede comprender bienes futuros, es decir son bienes que el donante tiene en el momento de realizar el contrato de donación y no bienes que no se encuentran todavía dentro de su patrimonio.

La perfección del contrato requiere la aceptación de la donación por parte del donatario, en tratándose de inmuebles que es el tema que analizamos, la aceptación debe realizarse del mismo modo en que se exterioriza el consentimiento en el contrato de compraventa, el cual mencionamos en líneas anteriores y siempre debe ser en vida del donante, tal como lo establecen los artículos 2345 y 2346, por lo cual es importante realizar la transmisión de propiedad en escritura pública, a efecto de que quede perfeccionado el contrato, con la firma tanto del donante como del donatario.

En caso de que el donante actúa a través de un representante, requiere que el poder otorgado conste en escritura pública, en atención a lo establecido en el artículo 2555 fracción tercera del Código Civil Federal y en dicho poder se debe establecer en cláusula especial la facultad para donar los bienes del poderdante, tal como lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia definida.

ADJUDICACIÓN A FAVOR DEL ACREEDOR.

En éste supuesto se establece la adjudicación de un bien inmueble a favor del acreedor, por falta de pago del deudor, o la adjudicación del bien realizada a favor de un tercero.

En caso de que el procedimiento judicial sea llevado en todas sus instancias, y el juez decreta que el deudor incumplió con su obligación de pago y el mismo no se lleve a cabo en dicho procedimiento, se deberá llevar a cabo el remate de los bienes embargados.

De igual manera se establece en el Código Federal de Procedimientos Civiles que el acreedor si fuere el único que tuviere el deudor respecto al inmueble materia del remate, y el valor de la deuda ya establecida mediante el incidente de liquidación de sentencia, es mayor al valor de avalúo del inmueble, entonces el acreedor podrá solicitar al juez le adjudique de manera directa el inmueble, sin necesidad de que se lleve a cabo una subasta, ya que el acreedor sufrirá una pérdida por ser menor el valor del inmueble a la deuda líquida, pero con ello se ahorra demasiado tiempo en llevar a cabo el procedimiento de subastas, por lo que la adjudicación es directa e inmediata a su favor.

En caso de que el acreedor se adjudique el bien a su favor, el Código Fiscal de la Federación establece que existe una enajenación, por lo cual el ejecutado deberá pagar el impuesto sobre la renta por enajenación de bienes, pero surge la problemática de que en la mayoría de los casos el ejecutante no firma la escritura de compraventa a favor del acreedor y el juez termina firmado en su rebeldía.

El impuesto sobre la renta en éste supuesto debe ser calculado y retenido por el notario

aunque el enajenante no firme la escritura y lo haga el juez en su rebeldía, por lo que el comprador es el que termina pagando dicho impuesto que no le corresponde, pero que en caso de que no realice dicho pago el notario no hará constar en su protocolo dicha compraventa ya que el tiene la obligación de calcular, retener y pagar el impuesto a las autoridades fiscales respectivas, por ser obligado solidario de dicha contribución.

APORTACIÓN A UNA SOCIEDAD O ASOCIACIÓN.

En éste apartado nos referimos a la aportación que hace una persona física a una sociedad o asociación, respecto de un bien inmueble, aquí es importante mencionar que para la enajenación no distinguimos que tipo de asociaciones o sociedades (civiles o mercantiles), son los adquirentes de los bienes inmuebles.

La aportación del bien inmueble debe ser realizada ante notario, en la escritura se debe precisar que el bien aportado lo está adquiriendo la sociedad para formar parte del capital social de la sociedad, previa la valuación del mismo, a efecto de poder determinar la cantidad que representa en el capital social. Cosa muy distinta a la adquisición que realiza una sociedad para pasar a formar parte del activo de la sociedad, ya que en éste supuesto la sociedad adquiere vía compraventa, donación, permuta, etcétera un inmueble para formar parte de su activo, siendo que dicho inmueble pertenece a la sociedad y no fue aportado por determinado socio o accionista en particular.

En la aportación del bien a la sociedad, la escritura contemplará que el inmueble es aportado al capital social de la sociedad por determinado o determinados socios, para que previa su valuación sea tomado en consideración en el rubro del capital social y no como parte del activo de la sociedad, y con ello se ve reflejado en la participación corporativa y económica de dicho socio frente a la sociedad.

ENAJENACIÓN A TRAVÉS DE FIDEICOMISO.

En éste rubro se establece varios supuestos, mismos que analizamos a continuación:

El primero de ellos es el referente al fideicomiso traslativo de dominio y no un fideicomiso de garantía. En éste supuesto el fideicomitente afecta en fideicomiso un inmueble y designa o se obliga a designar como fideicomisario a una persona distinta a él,

entonces entendemos que el inmueble sale de su patrimonio para ser afectado en fideicomiso, y la fiduciaria transmitirá a otra persona distinta al fideicomitente la propiedad de dicho inmueble.

Si el fideicomitente se reserva el derecho de readquirir el bien afecto a fideicomiso se entiende que no hay enajenación, ya que el bien afecto al fideicomiso puede volver al patrimonio del fideicomitente al momento en que se le revierte la propiedad en ejecución de los fines del fideicomiso.

El segundo supuesto es aquel en el cual si el fideicomitente tiene el derecho de readquirir los bienes que afectó en fideicomiso se entiende que no hay enajenación ya que existe la posibilidad de que se revierta la propiedad al mismo, pero cuando pierde dicho derecho ya no existe tal posibilidad, por lo que la propiedad del bien pasará invariablemente a un tercero.

El tercer supuesto es aquel en el cual el fideicomisario cede los derechos que tiene en el fideicomiso o dé instrucciones a la fiduciaria para que transmita dichos bienes a un tercero, ahí existe una enajenación por parte del fideicomisario a un tercero, ya sea el cesionario o el tercero designado por el mismo fideicomisario.

En el cuarto supuesto en el que el Fideicomitente cede sus derechos, si en entre éstos se encuentra el que los bienes se transmitan a su favor, en éste supuesto el fideicomitente tiene el doble carácter de fideicomitente y fideicomisario, con lo cual se establece que puede adquirir el bien que afectó en fideicomiso, pero en el momento en que cede los derechos que tiene en ese doble carácter, se entiende de igual forma que existe enajenación.

ENAJENACIÓN POR FUSIÓN O ESCISIÓN DE SOCIEDADES.

El maestro Jorge Barrera Graf define a la fusión de la siguiente forma:

“Se trata de un negocio corporativo, complejo, de naturaleza contractual, sui generis, que se desarrolla en diversas etapas sucesivas y cuyos efectos consisten en la sucesión universal del activo y pasivo de la o de las sociedades fusionadas a favor de la fusionante; lo cual además, implica el paso y la adición de los socios de aquellas, a los de ésta, generalmente mediante

*aumento de su capital social; y consiste, por otra parte, en la extinción de la o las fusionadas ya sea para incorporarse a otra que existe (fusión por incorporación), o para integrar y constituir una sociedad nueva (fusión por integración)*⁴²

De la definición anterior, podemos comprender que la fusión es la unión de dos o más sociedades para crear una nueva, o para que una de ellas absorba a otra u otras, adquiriendo así la unificación del patrimonio social.

Es importante entender que en materia fiscal no se considera que existe enajenación cuando se cumplen con los requisitos establecidos por la ley, para que se dé por sentado que sí existe la fusión y no sólo es una simulación de actos jurídicos para evitar el pago de los impuestos respectivos.

Por lo que se refiere a la escisión, la Ley General de Sociedades Mercantiles establece lo siguiente:

“...Artículo 228 Bis.- Se da la escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación...”

La Ley nos indica que en la escisión se aporta en bloque activo, pasivo y capital por parte de una sociedad para crear otra u otras, lo que en el aspecto fiscal sería considerada como una enajenación, sin embargo al igual que en la fusión, el Código Fiscal de la Federación, determina ciertos requisitos para que no se considere que existe tal enajenación, lo que trae bastantes beneficios fiscales, si consideramos que la utilidad que había obtenido la sociedad escidente era amplia, se puede dividir e inclusive disminuirse mediante la aportación en bloque de parte de su patrimonio.

⁴² BARRERA GRAF, Jorge. Instituciones de Derecho Mercantil. Editorial Porrúa, México 1991 p. 693

6.3 Elementos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la enajenación de Bienes realizadas por personas físicas.

Como ya hemos visto en los elementos de las contribuciones debe existir un sujeto, en el presente apartado analizaremos quienes son los sujetos que son contemplados en el Impuesto Sobre la Renta por Enajenación de bienes; de igual manera analizaremos el objeto del Impuesto Sobre la Renta por Enajenación de bienes, es decir veremos que es lo que la ley grava en el supuesto que analizamos y de igual manera la base del impuesto, es decir la utilidad, para lo cual se analizará el mecanismo que nos permite conocer dicha base y por último entenderemos como se determina el impuesto con la tarifa respectiva.

SUJETO

Como hemos analizado anteriormente todos y cada uno de los elementos de las contribuciones, nos toca analizar en concreto el sujeto en el tema que nos ocupa, tanto el sujeto activo, que es aquel que tiene la facultad de recaudación de contribuciones y el sujeto pasivo que tiene a su cargo dar cumplimiento a las obligaciones fiscales.

El sujeto pasivo en el tema que nos ocupa, son las personas físicas que realizan la enajenación de un bien inmueble, pero en el capítulo respectivo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos limitamos a las personas físicas residentes en México, para lo cual realizamos las siguientes consideraciones.

Las personas físicas que residan en México tienen obligaciones formales y sustantivas, como se mencionó con anterioridad, el notario en las enajenaciones de bienes inmuebles tiene la obligación de calcular y retener el Impuesto Sobre la Renta por dichas operaciones. Aquí el notario como obligado solidario realiza el cálculo respectivo de dicho impuesto debe enterar el mismo ante las autoridades fiscales ya sean federales o locales, lo cual explicaremos con posterioridad.

Asimismo es importante destacar que el notario que intervenga en dicha operación dejará de calcular y retener dicho impuesto, si es que el enajenante es persona física que realiza actividades empresariales y declara ante dicho fedatario que el inmueble materia de la

operación forma parte del activo de la “empresa”, concepto que debemos definir para efectos fiscales como: toda persona física o moral que realiza actividades empresariales, mismas que se encuentran enlistadas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación y que declare que dicho inmueble forma parte del activo de la “empresa”.

El sujeto activo en la enajenación de bienes inmuebles es la autoridad fiscal tanto federal como local, ello es así, ya que el artículo 127 de la Ley el Impuesto Sobre la Renta establece lo que es conocido como la “Regla del 5%”, en la cual el notario aplica la tasa del 5% sobre la ganancia gravable, misma cantidad que el notario deberá confrontar contra el importe del impuesto determinado en términos del artículo 126 de la Ley Impuesto Sobre la Renta y si la cantidad determinada conforme a la “Regla del 5%”, es mayor al Impuesto Sobre la Renta, únicamente el monto del Impuesto deberá ser entregado a las **Autoridades Fiscales Locales** en las que se encuentre ubicado el inmueble materia de la operación y si la cantidad determinada por la “Regla del 5%” es menor que el Impuesto Sobre la Renta calculado, únicamente el 5% se enterará ante las **autoridades fiscales locales** y el resto será enterado ante las **autoridades fiscales federales**.

OBJETO

El objeto como ya lo dijimos es aquella actividad que grava la ley y en el caso del Impuesto Sobre la Renta y en especial en el tema que nos ocupa lo establece el artículo 119 de la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta que se consideran ingresos por enajenación de bienes los que se deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación, mismos supuestos que se establecen en el artículo 14 de dicho ordenamiento, mismo que ya fue analizado en apartado anterior.

Asimismo, se establece que se considera como ingreso gravable el monto de la contraprestación, inclusive el que se obtenga por crédito, con motivo de la enajenación, es decir lo que efectivamente el enajenante recibe en su patrimonio, no es ingreso gravable el valor del bien inmueble determinado ya sea por avalúo o valor catastral, ya que dichos valores sólo se utilizan en el caso de que no exista por la naturaleza del acto jurídico contraprestación alguna.

Aquí nos hace un listado de ingresos que no se consideran gravables para el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de Bienes, que son: los derivados de la transmisión por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, en tratándose de inmuebles, haciendo hincapié en lo expresado por lo que respecta a la fusión de sociedades, que debe cumplir con dichas condiciones establecidas en el artículo 14- B del Código Fiscal de la Federación, lo anterior en virtud de que el enajenante no recibe contraprestación alguna por la transmisión de propiedad respectiva para efectos fiscales.

Entonces pues, el objeto del Impuesto aquí analizado es la contraprestación que percibe el enajenante de un bien inmueble (persona física), debiendo aclarar el no confundir con la utilidad que, en su caso, obtiene por dicha enajenación, por lo cual debemos tener muy presente que **el objeto de la ley es el ingreso** que se percibe por la enajenación de un bien inmueble.

BASE

La base es justamente la utilidad o ganancia que obtiene la persona física en la enajenación de un bien inmueble, por lo que respecta al análisis elaborado en el presente trabajo.

Ahora bien, expliquemos como es que se llega a la base gravable, que nos sirve para determinar el impuesto sobre la renta que el notario retiene y entera a la autoridad fiscal.

Primeramente en una enajenación de algún bien inmueble que revista la forma que la ley exige, es decir, en escritura pública en notario deberá tener los siguientes documentos y datos:

- a).- Título de propiedad de la parte enajenante, junto con el Comprobante Fiscal Digital por Internet con su complemento notarial, en su caso.
- b).- Identificación o identificaciones de la parte enajenante.
- c).- Acta de matrimonio, en su caso de la parte enajenante.
- d).- Precio o contraprestación en que se está enajenando el bien inmueble.

Con los documentos y datos antes mencionados, el notario va a determinar la base gravable y el impuesto a retener, veamos el procedimiento y el por qué son indispensables dichos documentos.

El título de propiedad le sirve al notario para asegurarse de que la persona que se ostenta como propietario del bien inmueble ante él, lo es y que no existe algún fraude que esté intentándose formalizar ante su fe. Aunado a lo anterior, el notario tiene la obligación de solicitar un certificado de existencia o inexistencia de gravámenes o limitaciones de dominio, tal como lo establece el artículo 3016 del Código Civil para el Distrito Federal y sus correlativos para los demás códigos civiles de los Estado de la República Mexicana,

Asimismo, el título de propiedad le sirve al notario para saber en que fecha y en que monto adquirió el ahora enajenante, que a partir del **1 de abril de 2014** se requiere adicionalmente el Comprobante Fiscal Digital por Internet, junto con su complemento notarial, ya que conforme a esos datos el notario determinará la utilidad, o en su caso, pérdida que genere la operación respectiva. En el título de propiedad además consta el estado civil del ahora enajenante, ya que si adquirió siendo soltero y lo sigue siendo, no requiere de la comparecencia de ninguna otra persona para realizar la enajenación respectiva.

Existen otros supuesto en éste aspecto, supongamos que el enajenante adquirió siendo soltero, pero con posterioridad se casó bajo el régimen de sociedad conyugal. De primera mano podemos afirmar que el bien inmueble no entró a formar parte de la sociedad conyugal, tal como lo establece el artículo 182 quintus del Código Civil para el Distrito Federal y sus correlativos para los demás códigos civiles de los Estado de la República Mexicana.

Con dicha problemática con que se presente el notario, en virtud de ser un profesional del derecho, debe velar por el respeto a los derechos de las partes en la operación, por lo que solicita que el enajenante declare si el bien inmueble de su propiedad ha sido aportado a sociedad conyugal alguna, ello para evitar violaciones a probables derechos.

Debemos dejar en claro que la contraprestación o el precio, es la cantidad que nos sirve para determinar la utilidad y no confundirnos con el valor de avalúo o catastral que es

mayor, tal como sucede en el impuesto local de adquisición de bienes en el que se establece que la base del impuesto es la cantidad que sea mayor entre el valor de avalúo, de operación o el catastral, tal como lo establece el artículo 116 del Código Fiscal de la Ciudad de México (antes Distrito Federal) y sus correlativos de las demás entidades de la República Mexicana.

Con ello nos percatamos que no importa si el valor de avalúo o catastral es mayor, únicamente para efectos del Impuesto Sobre la Renta por Enajenación de Bienes, ya que en otro supuesto, dichos valores sí son importantes para efectos del Impuesto Sobre la Renta por Adquisición de Bienes.

Con los documentos y datos anteriormente mencionados procedamos a ejemplificar la determinación de la base gravable para el Impuesto materia del presente trabajo, para lo cual debemos considerar los siguientes datos:

a).- Valor y fecha de adquisición del bien inmueble materia de la operación.

Aquí es importante saber en qué valor adquirió el ahora enajenante el bien inmueble que va a enajenar, ya que a esto se le conoce como **“Costo Comprobado de Adquisición”**, que es en la mayoría de los casos el mayor deducible que nos otorga la ley; y por lo que respecta a la fecha debemos considerar que el valor en el que se adquirió ha sido impactado por la inflación que ha presentado nuestro país en el transcurso del tiempo, ya que el poder adquisitivo del dinero no es el mismo de hace 10 o 20 años, por ejemplo, con lo que la ley prevé dicho factor y nos permite que actualicemos dichas cantidades por el mero transcurso del tiempo.

Para actualizar una cantidad, para efectos del presente impuesto, la ley nos permite utilizar 2 métodos:

i).- Índice Nacional de Precios al Consumidor tal como lo establece el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, nos permite obtener un factor de actualización aplicable a las cantidades o contribuciones, a efecto de que como lo mencionamos reflejemos el valor de una fecha determinada referida a otra fecha.

- Ejemplifiquemos lo anterior, en una enajenación de un bien inmueble, supongamos que el **15 de agosto 1999** le costó al señor Jorge Martínez (quien es soltero), adquirir dicho bien en la cantidad de **\$100,000.00 M.N.** y queremos saber el impacto inflacionario o la cantidad actualizada al día **22 de Julio de 2014**, ya que lo venderemos el mismo día **22 de Julio de 2014** en la cantidad de **\$450,000.00** para lo cual procedemos a la obtención de los siguientes datos:

Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de agosto de 1999 = 82.658

Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de junio de 2014 = 112.722

Ahora bien la operación aritmética tal como lo establece el artículo 17-A antes citado es el siguiente:

Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de junio de 2014 = 112.722 **entre**

Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes de agosto de 1999 = 82.658

Resultando el siguiente factor = **1.3637**

Dicho factor lo aplicamos a nuestro costo (100,000) X 1.3637 = **136,370**

Con ello hemos determinado la actualización de una cantidad por el mero transcurso del tiempo, a lo que se denomina en nuestro procedimiento, costo comprobado de adquisición actualizado.

ii).- Factor de actualización contemplado en el anexo 9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 que es aplicable también para el ejercicio social 2015, que establece factores de actualización mediante rangos de espacio temporal, en dónde debemos ubicar el tiempo que ha transcurrido desde la fecha de adquisición y la fecha de enajenación y aplicar el factor correspondiente, dicho anexo fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 24 de febrero de 2014.

Ahora bien, con la tabla antes mencionada debemos ubicar nuestro costo comprobado de

adquisición, en el ejemplo que establecimos sería lo siguiente:

Fecha de adquisición = **15 de agosto 1999**

Costo de adquisición = **\$100,000.00 M.N.**

Fecha de enajenación = **22 de Julio de 2014**

Años totales transcurridos= **14 años completos**, es decir aún no se cumplen 15 años, por lo cual debemos ubicarnos en el rango de 14 a 15 años = **1.88**

Costo de adquisición por el factor de actualización = $100,000 \times 1.88 =$ **188,000.00**

Con ello hemos determinado el costo comprobado de adquisición actualizado, lo que nos permite conocer uno de los mayores deducibles en nuestro cálculo del Impuesto Sobre la Renta por Enajenación de Bienes Inmuebles.

Con los valores antes obtenidos debemos aplicar a nuestro cálculo el valor que sea mayor, ya que dicho valor entre mayor sea, mayor es el deducible, y a mayor deducible menor base gravable, y entre menor base gravable, menor impuesto.

Ahora bien para obtener la base de nuestro cálculo (utilidad), debemos restar a nuestra contraprestación las deducciones permitidas por la ley, tal como lo establece el artículo 121 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en su primera fracción nos permite deducir el Costo Comprobado de Adquisición Actualizado, que por lo menos debe ser el 10% del monto de la contraprestación en nuestra operación, que en nuestro ejemplo se traduce de la siguiente manera:

Precio en que se vende el inmueble = \$ 450,000.00 **menos**

Costo comprobado de adquisición actualizado = \$188,000.00

Ganancia Gravable = \$ 262,000.00

Ahora bien a la cantidad antes citada debemos dividirla entre el número de años (completos) que han transcurrido desde la fecha de adquisición y la fecha de enajenación, **sin que exceda de 20 años** ya que la tarifa establecida en el artículo 152 que se aplica a la

base gravable es anual, por lo cual se realiza lo siguiente:

Ganancia Gravable = \$262,000.00 entre
Número de años totales transcurridos = 14 años

Ganancia Acumulable = \$18,714.29

Con las operaciones antes realizadas hemos obtenido la ganancia obtenida por la enajenación de bienes de forma anual, por lo que el siguiente paso es aplicar la TARIFA correspondiente.

TARIFA

La tarifa como lo hemos mencionado, es la conjunción de diversos factores aritméticos aplicables a la base, a efecto de poder determinar las contribuciones respectivas.

Con la base gravable obtenida en el apartado anterior acudimos al artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a efecto de aplicar la tarifa respectiva.

En nuestro ejemplo nos ubicaremos en el segundo rango, es decir en el rango que va de los 5,952.85 a los 50,524.92 y el desarrollo es el siguiente:

Ganancia Acumulable = 18,714.29

Menos el límite inferior (5,952.85) = 12,761.44

El resultado lo multiplicamos por el porcentaje (6.40%) = 816.74

Al resultado le sumamos la cuota fija (114.29) = **931.02**

El resultado es nuestro impuesto anual, ahora lo debemos multiplicar por el número de años que han transcurrido desde la fecha de adquisición y la fecha de enajenación.

Impuesto Sobre la Renta anual = 931.02

Multiplicado por el número de años = 14 años completos

Impuesto Sobre la Renta que el notario retiene = \$13,034.32

Con ello hemos determinado el Impuesto Sobre la Renta de un bien inmueble enajenado por una sola persona, el cual el notario está obligado a calcular y retener en la mayoría de los supuestos, ya que veremos que existen excepciones a la regla.

6.4 Exenciones en materia de enajenación de bienes.

En el tema de exenciones, tratándose del presente trabajo debemos analizar cada uno de los preceptos que nos establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

El artículo 93 de la citada Ley, en su fracción **XIX (Romano)** establece el supuesto de enajenación de la casa habitación del contribuyente, mismo que analizamos en el presente apartado.

El primer párrafo de dicho inciso establece que el valor de la contraprestación en la operación traslativa de dominio de la casa del contribuyente deberá ser igual o menor a 700,000 UNIDADES DE INVERSIÓN, y deberá formalizarse dicha operación ante notario.

Ahora bien, no debemos confundir el valor de la operación con el valor de avalúo o catastral del bien inmueble, ya que la contraprestación es pactada de manera libre entre los contratantes, ello atendiendo o no al verdadero valor del bien materia de la operación. Aquí es importante destacar que la casa habitación del contribuyente, en términos del artículo 154 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consiste en las construcciones destinadas a la casa del contribuyente y además del terreno donde se encuentra edificada dicha casa, siempre que la superficie de dicho terreno no exceda de 3 veces la superficie de la construcción, ya que en caso contrario, en realidad lo que se está enajenando no es una casa sino un terreno, con lo que en su caso se prestaría a que de manera indebida se intentara exentar el presente impuesto argumentando que a pesar de que las construcciones son mínimas en comparación al terreno, es la casa habitación del contribuyente.

Asimismo debemos hacer mención que los documentos que exige el Reglamento de la Ley

del Impuesto Sobre la Renta para comprobar que es la casa habitación del contribuyente son los siguientes:

a).- Credencial para votar.

b).- Comprobantes de pago por servicios de energía eléctrica o telefonía fija.

c).- Estados de cuenta proporcionados por instituciones del Sistema Financiero Mexicano o casas comerciales o tarjetas de crédito no bancarias.

La documentación antes mencionada debe estar emitida a favor del contribuyente, su cónyuge, ascendientes o descendientes en línea recta sin limitación de grado.

Es importante mencionar que la ley fiscal es de aplicación estricta en términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación tratándose de exenciones, por lo que la documentación antes emitida no es admitida si viene a nombre del concubinario o de la concubina y sí es admitida si viene a nombre de parientes por afinidad en línea recta sin limitación de grado, ya que la ley no estableció que tipo de parentesco debe ser y de igual forma debemos incluir al parentesco civil a efecto de admitir dicha documentación para los efectos de exención.

Ahora bien, como ya lo mencionamos el valor de la contraprestación debe ser igual o menor a 700 mil UNIDADES DE INVERSIÓN, que al día 14 de abril de 2015 es de: 5.308968 dando un valor de \$3,716,277.60.

Si el valor de nuestra operación excede la limitante de 700 mil UDIS, entonces se calculará el impuesto respectivo sobre dicho excedente, en la que debemos tomar en proporción las deducciones respectivas, ya que solamente haremos el cálculo por lo que no se exenta y no podemos tomar la totalidad de las cantidades que arrojen las exenciones, dicha proporción la obtenemos mediante la aplicación de una “Regla de 3”, de lo cual el notario está obligado a calcular y retener el pago provisional de dicho impuesto.

Ahora bien, la ley permite la aplicación de dicha exención únicamente cada 3 años, por lo cual el contribuyente que pretenda enajenar varios inmuebles que fiscalmente se consideren

su casa habitación deberá decidir cual de ellos exenta en dicho lapso, lo que debe analizar en el impacto económico que se reflejará en su patrimonio. El enajenante deberá declarar bajo protesta de decir verdad, ante notario, que es la primera enajenación en la que hace uso de dicha exención en los últimos 3 años, ya que aún no existe una base de datos que el notario pueda consultar, en la que verifique que efectivamente es la primera exención que realiza el contribuyente en los últimos 3 años.

Es recomendable que en el apartado de declaraciones de la escritura se establezca de nueva cuenta que se está realizando dicha declaración bajo protesta de decir verdad, a pesar de que la ley del notariado establece que todas las manifestaciones ante notario son bajo protesta de decir verdad, y que la declaración falsa ante notario constituye un delito, que merece pena privativa de la libertad.

Por lo que respecta a la consulta que realizará el notario en la página de internet del SAT, en el que se verificará que es la primera enajenación de casa habitación que el contribuyente exenta en los últimos 3 años, aún no se implementa dicho sistema, por el contrario, ya existe el programa por el que el notario informa al SAT de la operación que se realiza ante su fe, en la que existe o no impuesto que pagar, programa denominado “DECLARANOT”, que servirá de base para cargar la información y en un futuro poder realizar la consulta antes mencionada.

El mismo precepto antes invocado en su fracción **XXII (Romano)** se establece como exentos los ingresos que se reciban por herencia o legado.

Es importante destacar que aquellos ingresos son tomados en consideración no para el Impuesto Sobre la Renta por Enajenación de Bienes, sino por el Impuesto Sobre la Renta por Adquisición de Bienes, ya que aumentan el haber patrimonial del adquirente, sin embargo, el artículo 119 en su cuarto párrafo establece que no se consideran como ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta por Enajenación de Bienes los que deriven de la transmisión de propiedad por causa de muerte.

Aquí no debemos confundir con que dichos ingresos que obtiene la sucesión del “de cujus”

por la enajenación de dichos bienes están exentos, sino que la ley los clasifica como **ingresos no gravables**; contrario a los que obtiene el heredero o legatario, ya que **dichos ingresos sí son exentos**.

Misma situación encontramos en la fracción **XIII (Romano)** del precepto en análisis que establece la exención de los ingresos percibidos por donación.

Tal como lo analizamos, los ingresos que se perciben en una donación son ingresos para el donatario, el cual podrá exentarlos, siempre que sean entre cónyuges, los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, sin distinguir del tipo de parentesco, y sin importar el monto; los que reciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, sin distinguir parentesco y siempre que los ascendientes no los enajenen o donen a otro descendiente en línea recta, que aquí se evita la triangulación.

Para evitar que la triangulación se realiza en éste supuesto, el notario ante el que se otorga la primera donación, es decir la que adquiere el ascendiente en línea recta de su descendiente, tiene la imposibilidad de conocer que el mismo inmueble a su vez lo donará a un descendiente, a menos que se otorgue ante su mismo protocolo, por lo que considero muy importante agregar a la escritura una certificación como ésta:

“Que advertí a la parte donataria, que la exención establecida en el artículo noventa y tres, fracción veintitrés (romano), inciso b), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, quedará sin efectos en caso de que done a un descendiente en línea recta el inmueble materia del presente instrumento”

Con la certificación antes mencionada, considero que el notario cumple con el principio de probidad que lo regula, ya que va más allá de lo que dispone la ley, ya que hace la advertencia al donatario de la sanción que establece la ley en caso de que realice el supuesto establecido con ello. Adicionalmente con dicha certificación protege el supuesto en que el donatario en su operación intente acudir ante otro notario para realizar la siguiente donación, ya que ese otro notario le exigirá la escritura y verificará el modo en que adquirió la propiedad y ligado con la certificación se tendrán todos los elementos para calcular el

Impuesto Sobre la Renta respectivo, por cada operación.

El mismo precepto legal que venimos analizando en su fracción **XVIII (ROMANO)** se establece la exención de los ingresos percibidos por la enajenación de derechos parcelarios de parcelas sobre las que se hubiera adoptado el dominio pleno.

Este supuesto es muy importante, ya que establece diversos supuestos en materia agraria; primeramente nos menciona la enajenación de derechos parcelarios, misma que se encuentra regulada en el artículo 80 de la Ley Agraria, que tiene reglas muy específicas que deben cumplirse para que la venta sea perfecta, primeramente la enajenación debe realizarse a otros ejidatarios o vecindados del mismo núcleo de población, no a un tercero, se deberá respetar el derecho del tanto del que gozan las personas que se enlistan en dicho artículo, y las demás formalidades que se establecen

Cumplidas todas las condicionantes establecidas en la ley de la materia, el notario ante el que se ratifique dicho acto, deberá hacer constar que se cumplieron con las reglas de la materia, es decir de la Ley Agraria y que dicha enajenación de derechos está exenta y lo fundamentará.

En el segundo supuesto que se refiere en el precepto antes mencionado, se establece la enajenación que realiza el ejidatario o comunero, no de derechos, sino de la parcela en la que se hubiera adoptado el dominio pleno, en la que deberá de igual modo cumplir con las disposiciones de la Ley Agraria, es decir las notificaciones del derecho del tanto, avalúo respectivo y demás disposiciones específicas, ya que caso de no cumplirlas la enajenación podrá ser declarada nula.

Es muy importante en ambos casos que el notario verifique la calidad de comunero o ejidatario, mediante las constancias que emita el Registro Agrario Nacional. Ambas Leyes tanto la del Impuesto Sobre la Renta como la Ley Agraria, hacen énfasis en que para la exención establecida debe ser la primera que realiza el comunero o ejidatario sobre el objeto materia de la enajenación.

6.5 Deducciones en materia de Enajenación de Bienes.

En el presente capítulo analizaremos los gastos que son deducibles para efectos de el cálculo del Impuesto Sobre la Renta por Enajenación de Bienes, realizada por personas físicas, mismo que realiza el notario.

El artículo 121 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, nos enlista los únicos gastos que puede tomar en cuenta el notario para realizar el cálculo correspondiente.

A).- En primer lugar se menciona el COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN ACTUALIZADO, mismo que por lo menos debe ser el 10% del valor de enajenación que se realiza, a éste procedimiento se le denomina “la regla del 10%”. Cuando el Costo de Adquisición Actualizado es menor al 10% del valor de enajenación, entonces es el momento en que se aplica la regla de 10%, ya que muchos inmuebles han sufrido tal deterioro en su valor por el paso del tiempo, por lo cual existe un beneficio fiscal para que tengan un valor mínimo a considerar.

En éste aspecto nos debemos preguntar de dónde obtenemos este valor, para lo cual si la escritura es anterior al **1 de abril de 2014**, el costo comprobado de adquisición será el precio que está plasmado en la escritura, es decir en el título de propiedad.

La fecha del 1 de abril de 2014, es en virtud de que la resolución miscelánea fiscal para 2014, en su Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, obliga a los notarios a emitir el denominado complemento al Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), en el cual se establece el monto de la contraprestación de la operación, la fecha en que se enteró el pago de Impuesto Sobre la Renta por Enajenación, por Adquisición, el IVA en su caso y la fecha, con lo cual en el momento que se emite el CDFI y su complemento, dicha información es enviada al SAT para su almacenamiento y verificación.

El artículo Décimo segundo transitorio establece que en las operaciones anteriores al 31 de marzo de 2014, el costo comprobado de adquisición podrá acreditarse con la escritura pública respectiva, por lo que a partir del **1 de abril de 2014** sólo podrá el enajenante comprobar dicho costo con el CFDI y el complemento respectivo.

El artículo 124 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece el procedimiento para actualizar el costo comprobado de adquisición, mismo que se realiza de la siguiente forma:

i).- Se separa el costo de adquisición del terreno y de la construcción, en caso de que la escritura de adquisición así lo precise, ya que en caso contrario se establece como costo de adquisición del terreno el 80% del valor de adquisición y el 20% del valor de adquisición como costo de la construcción.

ii).- Las construcciones ser deberán depreciar 3% por año, siendo por lo menos el costo de la construcción ya depreciada el 20% del costo inicial, es decir máximo podemos depreciar el 80% del valor de las construcciones, ya que si el bien inmueble en tratándose de las construcciones ha disminuido casi la totalidad de su valor, por lo menos debemos considerar el 20% del costo de las construcciones para realizar el cálculo respectivo; el valor antes mencionado deberá ser actualizado como ya vimos por el Índice Nacional de Precios al Consumidor o por el anexo 9 de la Resolución Miscelánea Fiscal, teniendo en cuenta que debemos considerar el valor que resulte más alto al aplicar ambos factores de actualización.

Asimismo, si el enajenante adquirió el bien inmueble materia de la enajenación mediante herencia o donación, deberá establecerse como fecha de adquisición y costo de adquisición, el que el donante o el autor de la sucesión hayan pagado y ésta regla se aplica hasta el último acto oneroso anterior, es decir hasta que exista una contraprestación que se haya pagado por algún adquirente anteriormente.

B).- El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, mismas que no incluyen los gastos de conservación, debidamente actualizadas. En este rubro es importante hacer mención que dichos gastos deben estar amparado por un comprobante fiscal, mismo que deberá precisar de manera clara los datos fiscales de enajenante así como el concepto por el que se realizaron.

Estos valores contenidos en el comprobante fiscal, nos servirán para que en el momento de realizar el cálculo del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes inmuebles

tengamos la fecha en que se realizaron las erogaciones y el concepto por el cual se hicieron las mismas, a efecto de que las actualicemos, en los mismos términos del inciso anterior.

Debemos tener en cuenta en que los gastos ordinarios para la conservación del inmueble no son deducibles, es decir, los gastos por ejemplo de cuotas de mantenimiento o por reparaciones menores al inmueble, no constituyen en sí un gasto que la ley nos permita deducir para así reducir el margen de utilidad en la enajenación respectiva.

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

Es importante destacar que por lo que respecta a los gastos notariales se deben comprender los honorarios notariales que erogó el hoy enajenante en el momento en que adquirió el inmueble que está transmitiendo, y si dicho enajenante realiza el pago de los honorarios en la operación actual de enajenación, de igual modo será un gasto deducible, que podrá tomar en consideración el notario para el cálculo del Impuesto respectivo.

Por lo que se refiere a los impuestos que ha pagado el enajenante con motivo de la escritura en la que adquirió, es decir si existió algún impuesto que causó en dicha escritura y se encuentra el comprobante respectivo, como por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta por adquisición de bienes, el IVA que le fue trasladado expresamente en la escritura, esos conceptos necesariamente deben estar documentados con las declaraciones y pagos respectivos, mismos que el notario anterior debió agregar al testimonio, a efecto de que el notario ante el que se esté llevando a cabo la operación de enajenación pueda obtener la información que le servirá para realizar el cálculo del Impuesto respectivo.

Por lo que se refiere a los derechos, debemos recordar que dichas contribuciones son contraprestaciones por servicios públicos que presta el Estado, tal sería el caso de los derechos por la inscripción en el Registro Público de la Propiedad correspondiente, que el hoy enajenante pagó para que su escritura fuera inscrita en dicho Registro y que la transmisión de propiedad surtiera efectos contra tercero; de igual forma son considerados

todos aquellos derechos que eroga el hoy enajenante por la escritura de adquisición y de enajenación, como pueden ser los derechos por la expedición del Certificado de Existencia o Inexistencia de Gravámenes o limitaciones de dominio, por la constancias de no adeudo de predial, aportaciones de mejoras, clave y valor catastral, no adeudo de agua y las que respectivamente emitan las autoridades municipales correspondientes.

De igual modo se incluye el impuesto conocido en casi toda la República Mexicana, como traslado de dominio, que es un impuesto local que establece cada municipio y la Ciudad de México, para gravar las adquisiciones de inmuebles ubicados en su demarcación territorial, mismo que es pagado por los adquirentes en la escritura respectiva, los cuales tendrán en papel de enajenantes en la escritura en la cual se tomen dichos pagos como gastos deducibles para el cálculo de su Impuesto respectivo.

De igual modo los gastos erogados con motivo de la elaboración de avalúo que sirvieron para la operación en la que el hoy enajenante adquirió el bien inmueble materia de la operación respectiva de enajenación, haciendo énfasis en que dichos gastos deben estar amparados con un comprobante fiscal respectivo.

D).- Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.

En éste rubro no debemos olvidar a aquellas personas conocidas como corredores, intermediarios, “brokers” u otros adjetivos, que sirven para clasificar a aquellas personas que se encargan de poner en contacto tanto a la oferta y demanda en materia inmobiliaria. Cabe hacer mención que los pagos que realiza el enajenante por dicho concepto, no es algo insignificante por el monto, ya que el promedio que cobran los corredores por su actuación en la operación es del 5 al 10 por ciento sobre el precio, que en números concretos en mucho mayor a lo que cobra el notario, de honorarios, impuestos y derechos, por lo que dicho concepto se convierte en un gasto sumamente importante para efecto de calcular el impuesto respectivo, sin olvidar que el mismo debe estar debidamente documentado mediante un comprobante fiscal.

Con todos estos conceptos deducibles, podemos concluir que el legislador estableció gastos que invariablemente realiza un contribuyente íntimamente vinculados con la enajenación de un inmueble, a efecto de poder obtener la ganancia y pagar el impuesto respectivo.

Sin embargo no todo gasto relacionado con el inmueble es deducible, sino únicamente aquellos que estén ligados con el ingreso gravable y que el legislador haya determinado con ese carácter, para evitar que los contribuyentes apliquen cualquier gasto como deducible.

6.6 Obligación de los notarios de calcular, retener y enterar el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de Bienes.

El artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece en su tercer párrafo la obligación de los notarios de calcular, retener y enterar el impuesto respectivo por enajenación de bienes.

Primeramente encontramos la obligación de que el notario debe calcular bajo su responsabilidad el pago provisional del Impuesto Sobre la Renta por Enajenación de Bienes, pago que presentará mediante declaración dentro de los 15 días siguiente a la fecha de firma de la escritura respectiva.

Establece la obligación del notario de que presente el pago del impuesto respectivo en las oficinas autorizadas para recibir dicha contribución, que debemos hacer la precisión de que puede actualizarse el supuesto de que el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes se pague en parte a la Entidad Federativa en que se encuentre ubicado el inmueble y parte a la Federación, por lo que el pago a la Federación se realizará mediante el programa denominado “DECLARANOT” y el pago a la Entidad Federativa debe sujetarse a las disposiciones locales que establezcan el modo en que se deba realizar el entero de dicho impuesto.

Asimismo se establece la obligación del notario de proporcionar al contribuyente los elementos que hicieron llegar al monto del impuesto que se le retiene, tal como lo establece

la Resolución Miscelánea Fiscal respectiva, y de igual modo deberá entregar comprobante fiscal y su complemento tal como lo mencionamos en líneas anteriores, en dónde se establezca el monto del impuesto enterado por parte del notario a las autoridades fiscales respectivas, misma información que es enviada por parte del notario al SAT.

De igual modo el artículo 127 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece algunas obligaciones del notario, como lo es la conocida como la regla del 5%, que es aquel cálculo que debe realizar el notario sobre la Ganancia Gravable, es decir sobre la ganancia que se obtiene durante todo el lapso temporal en que se adquirió el bien inmueble de que se trate y el momento en que se enajena, es decir se aplica el 5% antes de dividir en el número de años para la obtención de la Ganancia Acumulable.

Cuando dicho 5% sea menor al monto del pago provisional que se obtiene mediante el mecanismo establecido en el artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los notarios enteraran la cantidad del 5% a la entidad federativa en la que se encuentre ubicado el bien inmueble materia de la operación y el restante de la cantidad que se determinó como pago provisional será enterado a la Federación.

En este aspecto es importante establecer que la cantidad máxima que se enterará de impuesto es el que se determinó como pago provisional conforme al artículo 126 de la Ley, nunca se hará un pago mayor a ese monto; en caso de que el 5% sea mayor al importe del pago provisional, todo el pago provisional se enterará a la entidad federativa correspondiente.

Debemos hacer la precisión de que en caso de que haya impuesto a pagar a la entidad federativa, el notario no cumple su obligación de calcular y enterar el pago del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes cuando lo realice en su totalidad a la federación, ya que él tiene la obligación de hacer la separación y en su caso enterarlo a las arcas estatales, ya que en caso contrario, deberá solicitar una devolución a la federación por “pago de lo indebido” y en su caso enterarlo a la entidad federativa en que se encuentra el inmueble, con sus respectivas actualización y recargos, ya que no fue enterado en el plazo establecido en ley.

Este apartado es trascendental ya que en ocasiones y de manera indebida, el notario tiene

desconocimiento de las normas fiscales que debe aplicar en la operación de enajenación de inmuebles realizadas por personas físicas; el notario debe conocer las normas fiscales aplicables a cada operación, ya que en el caso en comento, el pago debe ser realizado a dos autoridades fiscales en ámbitos diferentes, como lo es el Servicio de Administración Tributaria y la Tesorería municipal o local en donde se encuentra el inmueble materia de la enajenación, ya que a ambas autoridades les corresponde la facultad de recibir el Impuesto Sobre la Renta siempre que se cumpla con el supuesto que estudiamos y el notario no puede realizar un pago total a una autoridad que no tenía la facultad de percibir dicho concepto y considerar que ha dado cumplimiento a la norma fiscal.

Con ello se deben tener claras las obligaciones para los notarios en materia fiscal, ya que en caso de no cumplir la ley los considera como responsables solidarios por aquellas omisiones, como es el caso de no pagar el impuesto respectivo a la autoridad correcta y el notario deberá pagar el impuesto respectivo mas actualizaciones y recargos, no así el enajenante, ya que el mismo sí enteró las cantidades completas al notario, que es el obligado a retenerlas y enterarlas a la autoridad fiscal respectiva, por lo cual el enajenante no tendría ningún tipo de responsabilidad con dicha omisión.

6.7 Determinación y Cálculo del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de Bienes

Ahora bien, que ya contamos con los elementos para poder calcular el impuesto sobre la renta por enajenación de bienes, procedemos al análisis de la determinación de dicha contribución por parte del notario, para lo cual estableceremos varios supuestos en la enajenación de bienes para que quede a todas luces contemplada la inconstitucionalidad de la limitante temporal en torno en la cual gira la presente tesis.

En el caso de la determinación que realiza el notario en el cálculo del impuesto sobre la renta por enajenación de bienes, la ley establece que son objeto de la ley, los ingresos que perciba una persona física por la enajenación de bienes y en el caso que nos ocupa de bienes inmuebles, lo que quiere decir que es la contraprestación que percibe el enajenante el objeto de la ley, en su capítulo correspondiente.

Asimismo, es importante mencionar que para ésta clase de actividad la ley permite que tengamos algunos gastos deducibles, a efecto de obtener la utilidad y con ello poder realizar el cálculo del impuesto sobre la renta por enajenación de bienes realizada por personas físicas, dentro de las que se encuentra el costo comprobado de adquisición, por lo que ejemplificaremos lo antes dicho para su mayor comprensión.

El día 15 de enero de 2015, el señor Juan García pretende vender a la señorita Thalia Cañas su casa habitación en un precio de \$2,500,000.00 misma que adquirió siendo soltero mediante compraventa que realizó el día 15 de marzo de 1998 en un precio de \$780,000.00 de ese entonces de la señora Juana Ríos, por lo cual ambas partes acuden ante el notario a efecto de que le den la forma que establece la legislación local a las transmisiones de propiedad de inmuebles, tal como ya lo estudiamos en líneas anteriores, a lo que el notario les solicita los documentos que hemos analizado, que son la escritura de propiedad, identificaciones, recibos de contribuciones inherentes al inmueble, así como en su caso las facturas de mejoras o ampliaciones al inmueble, por lo cual el señor Juan García le presenta al notario su escritura de propiedad debidamente inscrita en el Registro Público de la Propiedad, de la cual el notario toma los siguientes datos:

- a).- Escritura 10,001 de fecha 15 de marzo de 1998, con un costo de adquisición de \$780,000.00 (precio en la escritura).
- b).- Enajenantes 1 (el vendedor es soltero)

El monto antes descrito es deducible, tal como lo analizamos en el artículo 121 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que deberá ser actualizado, por lo que el notario procede a verificar que factor de actualización le es más favorable al enajenante, a efecto de aplicarlo y así obtener la ganancia respectiva.

- i) Factor obtenido mediante el INPC

INPC del mes de enero de 2015 entre el INPC del mes de marzo de 1998

INPC ENERO 2015 = 115.954 ENTRE (/)

INPC MARZO 1998= 67.569

FACTOR (INPC)= **1.7160**

- ii)** Factor obtenido mediante la tabla del congreso (anexo 9 de la resolución miscelánea fiscal).

Los datos que contemplamos son los años transcurridos desde la adquisición del bien inmueble hasta su enajenación, de lo que concluimos que han transcurrido **más de 16 años pero sin llegar a 17**, por lo que ubicamos dicha cantidad en el anexo 9 de la Resolución Miscelánea Fiscal que analizamos anteriormente, siendo dicho factor:

FACTOR ANEXO 9 = **2.49**

Con lo anterior concluimos que utilizaremos el factor obtenido por medio del anexo 9 de la Resolución Miscelánea Fiscal, por ser el más benéfico para el contribuyente.

Actualizaremos el deducible en nuestro ejemplo de la siguiente manera:

Primeramente tenemos el costo de adquisición del bien inmueble respectivo, es decir la cantidad de \$780,000.00, mismo que se realiza de la siguiente manera:

a).- En la escritura de adquisición no viene separado el valor que le correspondía al terreno y cual a la construcción, por lo cual utilizamos la antes referida “Regla del 80-20”.

El 80% del valor de adquisición le corresponde a la construcción y el 20% al terreno, por lo cual en nuestro ejemplo los valores son los siguientes:

- \$624,000.00 valor de adquisición de la construcción.
- \$156,000.00 valor del terreno.

Ahora bien, como hemos analizado, el terreno no pierde valor, es decir, no se deprecia,

contrario a las construcciones que se deprecian a razón del 3% por año completo.

ACTUALIZACIÓN DEL TERRENO:

\$156,000.00 lo multiplicamos por el factor de actualización obtenido por medio de la Resolución Miscelánea Fiscal, es decir por 2.49, obteniendo como resultado = **\$388,440.00** que es el costo del bien inmueble con el reflejo de la inflación respectiva.

ACTUALIZACIÓN DE LA CONSTRUCCIÓN:

\$624,000.00, que es el valor de adquisición de la construcción, debemos depreciarlo a razón del 3% por año, sin que dicha depreciación exceda del 80%, como lo hemos analizado, es decir:

- 3% por 16 (años completos) = 48%
- \$624,000 por 48% = \$299,520.00 (valor depreciado de las construcciones)
- \$624,000 menos \$299,520.00 = \$324,480.00 (valor de las construcciones, después de la depreciación de las mismas).
- \$324,480.00 por 2.49 (factor de actualización) = **\$807,955.20** (costo actualizado de la construcción depreciada).

Ahora bien, la suma del costo actualizado del terreno y de la construcción nos dan como resultado el Costo Comprobado de Adquisición Actualizado.

\$388,440.00 más \$807,955.20 = **\$1,196,395.20** Costo Comprobado de Adquisición Actualizado.

Para obtener la base de nuestro impuesto, debemos recordar que al ingreso gravable le restamos los deducibles, es decir:

\$2,500,000.00 (precio) menos \$1,196,395.20 (costo comprobado de adquisición actualizado) = **\$1,303,604.80** (Ganancia Gravable).

La ganancia gravable obtenida es la ganancia que obtiene le enajenante por los 16 años que

han transcurrido desde que adquirió el bien, hasta que lo vende, pero recordemos que el notario realiza el pago provisional de dicho impuesto y determina el impuesto con la tarifa anual establecida en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que es una tarifa anual, por lo cual debemos determinar la Ganancia Acumulable (Ganancia Anual).

Entonces dividimos nuestra Ganancia Gravable entre 16 (años completos), siendo dicha operación: \$1,303,604.80 entre 16 = **\$81,475.30** (ganancia anual) y aplicamos la siguiente:

TARIFA ANUAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92%
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40%
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88%
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36%
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	280,850.81	34.00%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00%

Nuestra base es \$81,475.30, misma que ubicamos en el tercer renglón de nuestra tarifa, por lo que restamos el límite inferior \$50,524.93 = \$30,950.37

A dicho resultado le multiplicamos el porcentaje sobre el excedente del límite inferior, es decir por 10.88% = \$3,367.40.

A ese resultado le sumamos la cuota fija, en nuestro ejemplo dicha cuota es \$2,966.91, dando como resultado = \$6,334.31, que es el Impuesto Sobre la Renta anual, mismo que debemos multiplicar por el número de años que transcurrieron desde la adquisición del bien, hasta la venta, es decir por 16, siendo el resultado = **\$101,348.96**.

Como hemos visto en éste ejemplo, el notario calcula, retiene y en su momento entera el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes realizado por una persona física, en el cual como hemos analizado a la base le es aplicada una tarifa establecida anualmente, por

lo que obliga a que la ganancia gravable sea determinada en función a los años transcurridos, lo que hace a dicho impuesto sea determinado por cada año transcurrido desde la adquisición hasta la enajenación de inmueble, considerando de igual manera las erogaciones que ha realizado el enajenante desde que adquirió el inmueble hasta que lo enajena, mismas que son consideradas en su totalidad, así como el impacto inflacionario que ha sufrido el bien inmueble que se enajena.

CAPÍTULO 7. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ENAJENACIÓN DE BIENES REALIZADA POR LAS PERSONAS FÍSICAS.

En el presente capítulo se analizará la inconstitucionalidad de la determinación del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes inmuebles que realizan las personas físicas y que el notario está obligado a retener y enterar a las autoridades fiscales. Dicha inconstitucionalidad deriva por la limitante temporal establecida en el artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, misma que hace una distinción injustificada a situaciones jurídicas similares.

El notario al tener la responsabilidad de calcular y retener el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes inmuebles realizada por personas físicas no puede evitar dar cabal cumplimiento a la normatividad fiscal vigente, que en el caso que nos ocupa es la limitación de 20 años en que debe dividir la ganancia gravable para así determinar la ganancia acumulable.

7.1 Violación a los principio de equidad, respecto a la determinación de la base gravable, establecida en el artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

El principio de equidad tributaria, establece que la ley debe tener un trato igual a los contribuyentes que se encuentren en situaciones jurídicas iguales; en el caso que nos ocupa, la ley del Impuesto Sobre la Renta en el tema que analizamos establece que los contribuyentes pagarán dicho impuesto por las enajenaciones que realicen, y que la base del impuesto es la utilidad anual, sin embargo al momento de obtener la utilidad anual, la ley establece un trato

desigual a contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis normativa, es decir la enajenación de bienes.

La actividad gravada por la ley, es la enajenación que realizan las personas físicas, y su base es la utilidad, y la determinación del impuesto respectivo se encuentra supeditada a un factor trascendental, que es el tiempo. El tiempo influye significativamente en la determinación de la ganancia y al momento de calcular el impuesto, pero el factor temporal al sujetarse a una limitante temporal, implica realizar un tratamiento distinto a contribuyentes que realizan la misma actividad, en situaciones jurídicas iguales.

La ley puede realizar trato desigual a situaciones jurídicas iguales, siempre que se establezca el motivo de dicha distinción, cosa que en el caso que nos ocupa no sucede, ya que no existe un motivo justificativo del por qué de dicho trato distintivo, lo que afecta al monto de la contribución que el notario determina y retiene en la enajenación de bienes inmuebles realizadas por personas físicas.

Cuando determina el notario la ganancia que se ha obtenido por todo el tiempo transcurrido desde que se adquirió el bien hasta que se está enajenando, es el mismo procedimiento para cualquier enajenante, sin embargo la distinción injustificada deviene en el momento en que divide dicha ganancia total o gravable para obtener la ganancia acumulable, ya que la ley hace una distinción entre las personas que han tenido el bien inmueble durante un límite de 20 años, situación que no encuentra sustento legal alguno o justificación respectiva, haciendo que el factor temporal que es determinante en el Impuesto Sobre la Renta sea ignorado en su totalidad, al no aplicar la realidad fáctica y jurídica que se actualiza en la enajenación de un bien inmueble en específico.

El factor temporal como ya lo analizamos, juega un papel específico, ya que en función del mismo, podemos obtener la base a la cual aplicaremos la tasa anual respectiva para así conocer el impuesto anual que corresponde por cada año cumplido en que tuvimos en propiedad el bien inmueble materia de la enajenación. Éste factor temporal es de vital importancia, ya que permite determinar mediante la aplicación de la tarifa contenida en el

artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el monto que deberá retener el notario por cada año en que se obtuvo dicha ganancia.

Podemos imaginar lo siguiente: en la notaría 94 de la Ciudad de México llevan dos operaciones de compraventa, en la que en ambos casos el vendedor es una persona física, en la cual uno de ellos ha obtenido la misma ganancia gravable que el otro, pero ha tenido la propiedad del bien inmueble durante 15 años y el segundo enajenante durante 30 años. En éste caso **la hipótesis normativa es la misma**, la enajenación de bienes inmuebles realizada por personas físicas que realizan la enajenación del bien inmueble con la forma exigida por la ley, es decir, ante notario, la enajenación es onerosa, es decir, perciben una contraprestación por el inmueble, sin embargo están sujetos a un trato desigual, ya que la ley no permite al notario determinar de manera igual situaciones jurídicas iguales, es decir hace una aplicación de la ley de manera distinta a cada uno de los 2 vendedores.

Ello es así ya que al obtener la ganancia respectiva por la totalidad de los años en los que se ha tenido el bien se tiene una cantidad determinada a la cual habrá que dividir para así tener nuestra base, y aquí es donde se realiza la distinción de trato, al permitir en una de las compraventas que sí se divida entre el número total de años, que en el ejemplo es de 15 años y en el otro caso no se pueda realizar la división respectiva, es decir, en el caso de 30 años, ya que al segundo enajenante se le establece un tope temporal de 20 años, sin razón alguna, lo que exhibe el trato desigual a situaciones jurídicas iguales.

Si la tarifa que aplicamos a la ganancia es anual, lógico es que la base sea anual, pero en el precepto que analizamos, no sucede de ese modo, ya que a nuestra contraprestación le restamos todos aquellos gastos que la ley reconoce como deducibles, y después dividimos entre el número de años transcurridos pero sin exceder de 20, aquí es dónde nos preguntamos y ¿por qué?; ¿por qué la ley no permite que dividamos entre el número **real** de años transcurridos?

Recordando lo estudiado en el capítulo de antecedentes, recordemos la reforma que se dio a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el día 31 de diciembre de 1987, en el que se estableció el número de años máximos en que se podía dividir la ganancia gravable, a efecto de determinar

la ganancia acumulable, ampliando dicha limitante de 10 a 20 años; y en la exposición de motivos de dicha reforma el legislador manifestó lo siguiente:

“...La Ley del Impuesto sobre la Renta, dentro del marco de las contribuciones federales, ocupa un lugar de primordial importancia, dado que constituye para la Federación uno de los renglones de ingresos de mayor trascendencia, por tal motivo, es una constante preocupación del gobierno federal, mantener los ordenamientos legales que regulan la materia de acuerdo a las condiciones de nuestro tiempo y a los requerimientos del país, ya que con ellos se requiere lograr un justo equilibrio impositivo, con un gravamen en este impuesto, equitativo y proporcional a la capacidad de los contribuyentes y que asimismo represente para la administración pública, una fuente sólida y continua de ingresos para cumplir con la prestación de los servicios públicos a su cargo en beneficio de toda la colectividad...”

En dicha exposición de motivos el órgano legislativo estableció que los ordenamientos fiscales deben en todo momento ser equitativos y proporcionales, por ello la ampliación del margen de los contribuyentes que podían determinar el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes, al considerar la limitante de 20 años en vez de 10 años; sin embargo como ya analizamos, ello sigue siendo inconstitucional, ya que no encuentra una base sólida por virtud de la cual el legislador realice un trato distinto a situaciones jurídicas iguales.

He ahí donde se ve vulnerado el principio de equidad tributaria, ya que la ley establece un límite temporal que evita que una persona determine de manera exacta y correcta el impuesto que debe pagar a la autoridad fiscal.

En el momento en que uno divide la ganancia que ha obtenido desde la fecha en que adquirió el bien y cuando lo enajenó debe contemplarse el tiempo real que ha transcurrido desde que se adquirió y se vende, para así poder establecer la ganancia real que se obtiene con la venta.

Cuando ya determinamos la ganancia real que obtenemos con la venta, lo lógico es que si queremos saber cuál es la ganancia anual, pues lo dividamos entre el número de años, sin embargo el legislador ha establecido la limitante que ya comentamos de 20 años en que podamos dividir nuestra utilidad.

Muchos podrán afirmar que ello no afecta en nada el impuesto que se calcula, pero no es así, utilicemos la lógica para explicar ello. Cuando dividimos una cantidad entre un número mayor, aritméticamente el resultado invariablemente será menor, y por supuesto en sentido contrario si dividimos una cantidad entre un número menor, el resultado será mayor.

Ilustremos lo anterior:

$$50 \text{ entre } 1 = 50$$

$$50 \text{ entre } 5 = 10$$

$$50 \text{ entre } 10 = 5$$

$$50 \text{ entre } 50 = 1$$

Entre mayor es el número en que dividimos una cantidad menor será el resultado, por lo cual al momento en que determina el notario la ganancia gravable para así obtener la base a la cual aplicará la tarifa establecida en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que resulta a todas luces perjudicial para el contribuyente, porque entre menor sea el número en que se divida la ganancia acumulable, mayor será la base del impuesto respectivo.

El artículo 126 de la vigente ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que al dividir la ganancia acumulable entre el número de años transcurridos desde la adquisición del bien hasta la enajenación del mismo, sin que exceda de 20, se aplicará la tarifa del artículo 152 que hemos mencionado, para así determinar el impuesto anual y posteriormente volverlo a multiplicar por el mismo número de años en que lo dividimos.

Muchos podrán considerar que no existe afectación alguna, es más podrán pensar que al dividir un número por cierta cantidad, determinar el impuesto y después volverlo a multiplicar por el mismo número en que se dividió siempre se obtendrá el mismo resultado, ya que si divides y multiplicas por el mismo número posteriormente, el resultado siempre será el mismo; eso es cierto, sin embargo el punto medular en el cálculo viene en la aplicación de la tarifa que hemos mencionado, ya que en la aplicación de esos factores que integran la tarifa, obtenemos otro resultado, el cual multiplicaremos por el mismo número en que dividimos la base.

Si bien es cierto, la violación al principio de equidad tributaria, se da porque existe un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de causación, y sin embargo existe un derecho que puede ser ejercido sólo por una categoría de contribuyentes a los cuales

la ley les otorga el derecho de determinar la ganancia acumulable atendiendo al número real y total de años transcurridos desde que adquirió el inmueble y hasta que lo enajenó; situación contraria al limitar a los contribuyentes ese mismo derecho cuando han sido propietarios por más de 20 años del inmueble que enajenan.

Sirve para reafirmar lo anterior lo establecido por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada que lleva como rubro:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESION DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORIAS DE CONTRIBUYENTES”⁴³

En dicha tesis se reafirma la idea de la violación al principio de equidad tributaria, ya que la ley establece la imposibilidad del ejercicio de un derecho, como lo es el derecho de poder tomar en cuenta el costo comprobado de adquisición (deducible) real, al establecer una limitante temporal que como efecto tiende a afectar la esfera jurídica del contribuyente, en específico la afectación patrimonial u obligación sustantiva del pago del impuesto.

Uno de los puntos que notamos al momento de determinar el impuesto, es decir, en el cálculo, y que hace vislumbrar la diferenciación que realiza la ley a situaciones jurídicas iguales, y que viola el principio de equidad tributaria se encuentra en la tarifa; que como hemos analizado es una tarifa progresiva, entre mayor es la base, mayor será el impuesto que se determine, por lo que si dividimos nuestra ganancia gravable entre un número mayor, la base gravable o también llamada en este caso ganancia acumulable será menor, lo que hará nos posicionemos en un renglón de la tarifa progresiva menor, y en consecuencia resultará en un impuesto menor, aunque con posterioridad lo multipliquemos por un número mayor, que es el número en que dividimos nuestra ganancia gravable; por lo que esa distinción que hace el legislador en las situaciones jurídicas similares, repercute en el patrimonio del contribuyente al aplicar una tarifa progresiva que tenga como resultado un mayor impuesto que retener por parte del notario.

Ejemplifiquemos lo anterior para su mayor comprensión:

⁴³ *Tesis Registro: 200340, Pag. 71, Tesis: P. L/9, 9ª. Epoca, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo II, Agosto de 1995 Materia(s): Constitucional, Administrativa*

Pensemos que ya determinamos la ganancia acumulable que durante 45 años obtuvo el enajenante el bien inmueble que está vendiendo, dando como resultado la cantidad de \$5,000,000.00; ahora bien dividamos dicha ganancia acumulable entre los 45 años.

$$5,000,000 \text{ entre } 45 = 111,111.111$$

Ahora bien apliquemos la tarifa contenida en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

TARIFA ANUAL				
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	
\$	\$	\$	%	
0.01	5,952.84	0.00	1.92%	
5,952.85	50,524.92	114.29	8.40%	
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88%	
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00%	
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92%	
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36%	
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52%	
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%	
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00%	
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00%	
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00%	

Nuestra ganancia gravable o base es la cantidad de \$111,111.111, misma que ubicamos en el renglón 5 es decir en el rango que va de \$103,218.01 a \$123,580.20, hagamos la operación:

\$111,111.111 menos \$103,218.01 = \$7,893.101, ahora bien dicha cantidad la multiplicamos por el porcentaje sobre el excedente del límite inferior, es decir por 17.92%.

\$7,893.101 por 17.92% = \$1,414.44, a dicha cantidad le sumamos la cuota fija.

$$\$1,414.44 \text{ mas } \$9438.47 = \mathbf{\$10,852.91}$$

El resultado obtenido es el impuesto que ha sido determinado de manera anual, es decir el impuesto que corresponde pagar al enajenante por cada año que tuvo el inmueble hasta su enajenación.

Ahora bien, multipliquemos el impuesto que se obtuvo de manera anual por el número de años que transcurrieron desde la adquisición hasta la venta del inmueble respectivo.

\$10,852.91 por 45 (años) = **\$488,381.116** éste es el impuesto que el notario debería determinar, retener, declarar y enterar a la autoridad fiscal respectiva.

Hasta éste punto todo es claro y equitativo, sin embargo como hemos analizado en líneas anteriores existe una limitante temporal, que aritméticamente afecta el resultado de manera significativa y ello conlleva a que el impuesto que termina pagando el contribuyente por la enajenación del bien inmueble en cuestión sea totalmente desproporcional.

El mismo ejemplo, lo realizaremos con la limitante temporal:

La ganancia que se ha obtenido desde hace 45 años hasta la venta es de \$5,000,000.00, por lo que dicha ganancia la dividimos entre el número máximo de años que permite la ley, es decir 20 años, por lo que realizamos la siguiente operación:

\$5,000,000.00 entre 20 (años máximos) = \$250,000.00, a dicha cantidad le aplicamos la tarifa contenida en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Nuestra ganancia gravable o base es la cantidad de \$250,000.00, misma que ubicamos en el renglón 7 es decir en el rango que va de \$249,243.49 a \$392,841.96, hagamos la operación:

\$250,000.00 menos \$249,243.49 = \$756.51, ahora bien dicha cantidad la multiplicamos por el porcentaje sobre el excedente del límite inferior, es decir por 23.52%.

\$756.51 por 23.52% = \$177.93, a dicha cantidad le sumamos la cuota fija.

\$177.93 mas \$39,929.05= **\$40,046.98**

El resultado obtenido es el impuesto que ha sido determinado de manera anual, es decir el impuesto que corresponde pagar al enajenante por cada año que tuvo el inmueble hasta su enajenación.

Ahora bien, multipliquemos el impuesto que se obtuvo de manera anual por el número de años que transcurrieron desde la adquisición hasta la venta del inmueble respectivo.

\$40,046.98 por 20 (años) = **\$800,939.60** éste es el impuesto que el notario determina, retiene, declara y entera a la autoridad fiscal respectiva siguiendo el procedimiento que establece la ley.

De los resultados obtenidos podemos darnos cuenta que la ley establece la limitante temporal de 20 años sin fundamento alguno, siendo totalmente un trato desigual sin justificación alguna entre contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis jurídica de enajenación de un bien inmueble.

Comparemos los dos impuestos determinados por el notario con los mismos ingresos y deducciones:

IMPUESTO DETERMINADO SIN LIMITANTE

\$488,381.116

IMPUESTO DETERMINADO CON LIMITANTE

\$800,939.60

En la operación que analizamos la ganancia fue de \$5,000,000.00, por lo que el Impuesto sobre la Renta calculado sin la limitante temporal corresponde al 9.76% de la utilidad y con la limitante temporal es de 16.01% de la utilidad, es decir, existe una diferencia de casi el doble entre ambas cantidades, lo que es totalmente inequitativo, ya que en el ejemplo el ingreso y deducciones fueron las mismas, para poder determinar una ganancia de \$5,000,000.00. Aunado a lo anterior entre las dos cantidades existe una diferencia directa del 60.97%, comparando el Impuesto sin limitante en relación al impuesto con limitante, por lo que el legislador establece un trato desigual a la misma hipótesis de enajenación de un bien inmueble con la misma ganancia obtenida por los 2 enajenantes.

Con todo ello podemos observar que el notario, al ser un perito en derecho, lógicamente debería apreciar la violación al principio de equidad tributaria, pero la ley le obliga a realizar la determinación de dicho impuesto conforme al procedimiento establecido para tal efecto, es decir aplicando la limitante temporal, sin que el fedatario pueda hacer algún cuestionamiento jurídico al respecto.

Sin embargo el notario dentro de sus principios reguladores, en específico el establecido en la Ley del Notariado del Distrito Federal en su artículo 7, fracción V, indica que el notario debe prestar su función más allá del interés del solicitante del servicio, apegándose a la norma jurídica aplicable al caso concreto, tal como lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin que ello implique, que el notario esté de acuerdo con la aplicación de dicha disposición normativa.

El notario debe aplicar las disposiciones fiscales respectivas, sin importar si las considera inconstitucionales o no; sin embargo el notario debe asesorar a los solicitantes de sus servicios y el notario al ser un profesional del derecho, tendría el deber de informarle a sus clientes que la norma que está aplicando al acto jurídico pasado ante su fe es considerada, desde su punto de vista muy personal, como violatoria del principio de equidad tributaria, y que en su caso deberían iniciar los procedimientos legales respectivos para poder contravenir la aplicación que realiza el notario en la determinación del impuesto respectivo.

Ahora bien, el procedimiento al que debe recurrir el enajenante es el juicio de amparo, mismo que es procedente en contra de normas de carácter general que afecten los principios constitucionales de las contribuciones, tal es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en específico la limitante de 20 años a que hemos hecho referencia, en que se viola el principio de equidad tributaria.

La Ley de Amparo en su artículo 107, fracción I inciso b) establece que el amparo indirecto es procedente contra leyes federales, que causan un perjuicio al quejoso, y en este caso en concreto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta causa el perjuicio al contribuyente en la retención realizada por el notario en la enajenación de bienes inmuebles efectuada por personas físicas, aplicando la limitante temporal de 20 años que hemos analizado.

El primer acto de aplicación de la ley es la retención realizada por el notario del pago provisional del Impuesto Sobre la Renta respectivo, mismo que se considera como la aplicación de la norma general en el caso concreto y el contribuyente puede recurrir al juicio constitucional de amparo a efecto de solicitar el amparo y protección de la justicia federal, para el efecto de que el notario deje de aplicar la limitante temporal de la que se duele el contribuyente.

Ahora bien, el contribuyente cuenta con el plazo de 15 días contados a partir de que el notario realiza la retención del impuesto respectivo para acudir al juicio de amparo a efecto de demostrar al juez de distrito la inconstitucionalidad de la limitante establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que hemos estudiado demostrando a través de sus conceptos de violación que dicha limitante afecta sus garantías establecidas en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en especial la violación al principio de equidad tributaria, demostrando la inconstitucionalidad del acto de aplicación de dicho precepto jurídico por transgredir el principio constitucional antes invocado.

El contribuyente debe acudir al juicio de amparo, en la demanda respectiva deberá el quejoso, indicar quienes son las autoridades responsables, tanto las que emiten la norma que se tilda de inconstitucional, como la autoridad que la aplica o ejecuta.

En este aspecto, es importante señalar que el notario no es autoridad para efectos del amparo, tal como lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia por contradicción de tesis que lleva el siguiente rubro:

“NOTARIOS PÚBLICOS. NO SON AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO EN LOS CASOS EN QUE CALCULAN, RETIENEN Y ENTERAN EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES, PORQUE ACTÚAN COMO AUXILIARES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA”⁴⁴.

En dicha jurisprudencia se establece que el notario no debe ser señalado como autoridad responsable en el juicio de amparo, en términos del artículo 5, fracción II (romano), segundo párrafo de la Ley de Amparo, ya que el notario, en la determinación de los impuestos locales o federales en las enajenaciones de bienes inmuebles, actúa como un auxiliar de la administración pública, en cumplimiento de una norma, no realizando un acto que pueda ser calificado como de autoridad, al no encontrarse en un plano de supra-subordinación.

En términos del artículo 108, fracción VIII de la Ley de Amparo, en el escrito de la demanda de amparo respectiva, se deberán establecer los conceptos de violación, en donde se

⁴⁴ Tesis: 2a./J. 127/2015 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, 2010018, Segunda Sala, Libro 22, Septiembre de 2015, Tomo I Pag. 510, Jurisprudencia (Común).

demuestre la transgresión que sufre el quejoso en su esfera jurídica, es decir, el quejoso deberá plasmar las violaciones a sus garantías y a sus derechos humanos, por lo que el Juez de Distrito deberá estudiar dichos conceptos de violación para establecer justamente la violación al principio de equidad tributaria, teniendo como consecuencia dicha violación que el contribuyente reciba por parte de la ley del Impuesto Sobre la Renta un trato distinto en situaciones jurídicas iguales, lo que afecta en la esfera jurídica y patrimonial del contribuyente.

Es en éste momento en que el contribuyente tiene la oportunidad de atacar la constitucionalidad de una norma general que afecta su esfera jurídica, es muy importante que en la demanda de amparo se establezca la violación al principio antes expuesto a efecto de que no le sea aplicada la limitante temporal de 20 años a la ganancia gravable total, y con ello determinar una base gravable real, como la que se aplica a todos los demás contribuyentes y con ello establecer el Impuesto Sobre la Renta que será retenido por el notario mediante la aplicación de la tarifa establecida en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

7.2 Propuesta de reforma al artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente y su impacto económico en México

Con todo lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta debe ser reformada a efecto de respetar el principio constitucional de las contribuciones, en especial el principio de equidad tributaria.

En base en los argumentos vertidos en el presente trabajo, podemos sentar las bases para que nuestro legislador contemple la reforma al artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en la enajenación de bienes inmuebles, en particular cuando la obligación de cálculo y entero de dicha contribución corre a cargo del notario público.

No debemos pensar que la única manera de que nuestras leyes sean aplicadas de manera justa, es decir, respetando los principios constitucionales de las contribuciones es acudiendo a los tribunales competentes a combatir la inconstitucionalidad de dicha norma, sino debemos

considerar que nuestros legisladores, son los juristas especializados en crear las leyes que nos rigen como sociedad, es decir, ellos al ser los representantes de los ciudadanos deben en todo momento velar por que las leyes que crean se encuentren ajustadas a derecho, y no tener que demostrar lo contrario por la vía de amparo u otro medio de control constitucional.

En el desarrollo del presente trabajo, se estableció y se demostró que la limitante temporal de 20 años establecida en el artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vicia la manera correcta de determinar la ganancia del contribuyente, ello atendiendo a que el contribuyente obtiene una ganancia gravable, es decir una ganancia que obtiene durante el lapso de adquisición del bien inmueble materia y el momento en que lo enajena.

Esa ganancia gravable es entendible, es decir el legislador establece que la base del Impuesto Sobre la Renta es la utilidad y esta utilidad o ganancia gravable, la podemos entender como la ganancia global; sin embargo cuando ésta ganancia total es dividida entre el número de años transcurridos desde la adquisición y la enajenación del bien el legislador sin ninguna causa justificada establece una limitación de 20 años para así poder establecer la ganancia anual, o ganancia acumulable.

Ello como ya lo demostramos afecta de manera negativa el patrimonio del contribuyente al no poder tributar de manera equitativa a otros contribuyentes que realizan la misma hipótesis normativa.

Todo ello es así, ya que si tomamos en consideración lo que ya hemos analizado en capítulos anteriores, que con base en la Potestad Tributaria, establecida en el artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la que establece que es facultad del Congreso de la Unión legislar en materia de contribuciones; y dichas contribuciones deben regirse entre otros, por el principio de equidad tributaria, tal como lo dispone el artículo 31, fracción IV de dicho ordenamiento supremo, y al no respetarse a todas luces dicho principio, deben ser modificados por el mismo órgano creador de la Ley, es decir, por el órgano que tiene a su cargo la potestad tributaria, esto es, el órgano legislativo y no como en la práctica ocurre, que los tribunales determinan que cierta ley u ordenamiento jurídico es

inconstitucional, y sin embargo por el principio de relatividad de la sentencia de amparo, debe ser aplicable sólo a quien acudió a esa vía a impugnar la inconstitucionalidad de la ley.

Esto se traduce en una violación total al Estado de derecho, al aplicar normas jurídicas que han sido declaradas inconstitucionales por los órganos jurisdiccionales competentes, que como bien sabemos son o deberían ser los juristas por excelencia; lógico es que las determinaciones que toman sobre cierta norma jurídica debe ser regla o una directriz, para que el órgano creador de las leyes que tiene a su cargo la potestad tributaria lo tome como fuente del derecho y entonces sea reformada dicha ley u ordenamiento para acatar los principios constitucionales establecidos por el órgano especializado en el estudio de dicho tema.

Ahora bien, en caso de obtener la concesión del amparo, se debe establecer un mecanismo para que las cosas vuelvan al Estado que guardaban antes de que se violara el principio de equidad tributaria con la aplicación de una norma que ha sido declarada inconstitucional; es decir, una vez que la sentencia de amparo ha causado ejecutoria y en cumplimiento de la misma, en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo, debe existir un procedimiento para la devolución de las cantidades enteradas de manera indebida al Servicio de Administración Tributaria.

CONCLUSIONES.

Los resultados obtenidos en el presente trabajo han sido a partir del análisis a la luz de los principios constitucionales consagrados en el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna, específicamente nos referimos al rubro de enajenación de bienes realizada por personas físicas.

PRIMERA.- El Impuesto Sobre la Renta, es un impuesto que en tratándose de la enajenación de bienes inmuebles realizada por personas físicas grava el ingreso o contraprestación obtenida por dicha enajenación. La base de dicho impuesto es la utilidad, es decir, el aumento positivo en el haber patrimonial, a la que es aplicada la tarifa anual respectiva para así determinar el Impuesto que el notario retiene y entera a las autoridades fiscales tanto federales, como locales, en su caso.

El notario es responsable solidario en términos del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y tiene la obligación de calcular, bajo su responsabilidad dicho impuesto; es decir, se convierte en un auxiliar de la Administración Pública, por lo cual no puede ser considerado como autoridad en ningún sentido, ni material ni formal.

SEGUNDA.- La base del Impuesto Sobre la Renta es la utilidad, y para determinar el impuesto respectivo por el notario, debe aplicarse la tarifa contenida en el artículo 152 de la ley en estudio, que es una tarifa anual, por lo cual debemos entender que la ganancia gravable, es la utilidad obtenida en el lapso de la adquisición y hasta la enajenación del bien inmueble respectivo y la ganancia acumulable es la división de dicha ganancia gravable entre el número de años transcurridos en dicho lapso de tiempo.

Ahora bien a dicha ganancia acumulable (anual) se le aplica la tarifa contenida en el artículo 152 de la ley antes mencionada y con ello se determina el impuesto que resulta por cada año transcurrido en dicho lapso; por último multiplicamos por el número de años y obtenemos el Impuesto total que el notario retiene al enajenante y entera a la autoridad fiscal respectiva.

TERCERA.- La limitante temporal de 20 años establecida en el artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, violenta el principio de equidad tributaria, al realizar un trato desigual a situaciones iguales, como lo es la enajenación de un bien inmueble realizada por una persona física.

Una situación jurídica regulada por la ley debe tener el mismo tratamiento frente a los sujetos de derecho que actualicen la hipótesis normativa, que en el caso concreto es la enajenación de un bien inmueble por una persona física, que quiere decir que el tratamiento a dichas personas debe ser igual al situarse en situaciones jurídicas iguales.

La violación al principio de equidad tributaria se actualiza a establecer por parte del legislador una limitante temporal de 20 años para determinar la ganancia anual o acumulable, y con ello aplicar la tarifa establecida en el artículo 152 de dicha ley. Con ello se realiza un trato distinto a situaciones jurídicas iguales, ya que el hecho imponible es la enajenación de bienes inmuebles realizada por una persona física, que en el análisis del presente trabajo se demostró que el legislador establece una limitante sin justificación alguna, lo que repercute en la esfera jurídica de una persona física que realiza la enajenación de un bien inmueble.

La aplicación de dicha limitante temporal tiene como resultado un detrimento en el patrimonio del enajenante del bien inmueble, ya que no permite que su utilidad total sea dividida entre el número real de años en que tuvo jurídicamente el inmueble materia de la enajenación, sino por el contrario se establece una posesión jurídica menor a la que en realidad se tuvo y con ello el Impuesto que el notario calcula y retiene es sumamente mayor, tal como se demostró en los ejercicios planteados en el presente trabajo.

CUARTA.- Con el análisis a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en especial el capítulo IV del título IV, observamos diversas obligaciones tanto formales como materiales que se plantean al notario que interviene en la enajenación de bienes inmuebles realizada por personas físicas y se concluye que el notario al ser un profesional del derecho tiene la obligación de aplicar de manera estricta la norma fiscal en el caso concreto, por lo cual no puede realizar el análisis de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la misma, ya que los únicos facultados para ello, son los tribunales federales.

Por lo anterior se concluye que aquella persona física que enajene un bien inmueble y la operación la realice con un notario, si en la determinación del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes le es aplicada la limitante temporal establecida en el artículo 126 de dicha ley, debe interponer el juicio de amparo, tomando en consideración que el primer acto de aplicación de dicha norma es el momento que el notario, como auxiliar de la administración pública, retiene el impuesto respectivo, por lo que deberá demostrar que dicha limitante es en todo momento violatoria el principio constitucional de equidad tributaria, para que con ello obtenga la protección de la justicia federal y le pueda ser reintegrado a su patrimonio la cantidad entregada de manera excesiva a la autoridad fiscal por parte del notario.

QUINTA.- En el presente trabajo se propone la reforma al artículo 126 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para eliminar la limitante temporal de 20 años en que se debe dividir la ganancia gravable, para así poder determinar el Impuesto Sobre la Renta de manera equitativa por el notario y evitar que todos aquellos contribuyentes que se encuentren en dicha situación recurran a los medios de defensa para volver al estado que guardaban las cosas antes de la aplicación de una norma inconstitucional.

Con ello cada contribuyente aportará de manera proporcional y equitativa al gasto público para así satisfacer las necesidades colectivas, sin que de algún modo pueda evadir o eludir dicho impuesto, ya que el mismo es calculado y retenido por el notario, que es un profesional del derecho que a su vez tiene responsabilidad solidaria por su actuación como fedatario en dichas operaciones.

SEXTA.- El presente trabajo aporta un análisis a la determinación del Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes inmuebles realizada por una persona física que facilita la comprensión de tan importante cálculo y determinación para todas aquellas personas que son estudiosos del derecho y que no se desenvuelven en el ámbito notarial, que es en el único ámbito en que se realiza dicha determinación del impuesto. Asimismo sirve como una directriz de análisis para comprender los preceptos legales aplicables por un notario en la formalización de la enajenación de bienes inmuebles, su responsabilidad y su labor en su

doble aspecto, como profesional del derecho imparcial; y como auxiliar en la retención y entero del Impuesto Sobre la Renta en específico.

SÉPTIMA.- Con la elaboración del presente trabajo se aporta al ámbito jurídico un precedente para poder aplicar por parte de los notarios las disposiciones fiscales que en el caso de la determinación del Impuesto Sobre la Renta, son de aplicación estricta de una manera constitucional, es decir, con la reforma legal propuesta el notario público que aplique la Ley del Impuesto Sobre la Renta en la determinación de la base de dicho impuesto en la enajenación de bienes, estará aplicando una ley a todas luces constitucional, sin cuestionar la violación a los principios constitucionales en materia fiscal.

OCTAVA.- Finalmente con la elaboración del presente trabajo se aporta jurídicamente una herramienta al contribuyente que actualice la hipótesis normativa al enajenar un bien inmueble, y que vea afectada su esfera jurídica por la aplicación de una norma que es considerada por él como inconstitucional, sirviendo el presente trabajo de una guía para saber cómo proceder jurídicamente ante tal aplicación normativa y poder defenderse en los tribunales competentes para la obtención de la protección de la Justicia Federal, si es que la reforma legal no prospera y beneficia a la generalidad, deberá optar por la defensa individual de sus intereses y buscar la manera de que las cosas vuelvan al estado que guardaban antes de la aplicación de la norma controvertida.

NOVENA.- De igual manera con la elaboración del presente trabajo se demuestra el impacto económico que resulta de la aplicación de una norma fiscal que violenta los principios constitucionales, en específico, el principio de equidad tributaria, ya que la consecuencia de dicha conducta, resulta en un trato desigual a situaciones jurídicas iguales, además representa un daño en el patrimonio de un contribuyente, que en ocasiones puede llegar a tal grado, que vulnere el mismo ingreso, es decir, atenta contra la fuente del ingreso y con ello evita que se lleve a cabo la libre circulación de los bienes, y con ello se evita que se repercuta económicamente en beneficio de la comunidad en general, al crear una rescisión económica por no existir una circulación en los bienes, que en el aspecto económico crean fuentes de ingresos para los factores que intervienen en dicha enajenación.

DÉCIMA.- Por último el presente trabajo contribuye a todos aquellos que estén interesados en analizar las normas jurídicas a la luz de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es nuestra máxima norma, y que de ella emanan todas aquellas leyes que deben respetarla; y no ir en contra o más allá de lo que establece su texto.

Dicha Constitución ha sido el resultado de luchas no sólo materiales, sino intelectuales a lo largo de la historia de México, y que por ello debe ser respetada primeramente por los creadores de las leyes, es decir, por nuestro órgano legislativo, también por aquellas autoridades que se encargan de aplicar la ley, y sobre todo por aquellas que resuelven toda controversia que surge con la aplicación o interpretación de una norma.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1.- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, editorial Harla, México, 1986.
- 2.- FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, trigésima primera edición, editorial Porrúa, México, 1995.
- 3.- MARGÁIN MANATOU, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, quinta edición, editorial universitaria potosina, México, 1979.
- 4.- SMITH, Adam, La Riqueza de las Naciones, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1985.
- 5.- ROUSSEAU, Juan Jacobo, El Contrato Social. Editorial Porrúa, México 1994.
- 6.- FERNANDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. McGraw Hill, México 1998.
- 7.- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1985.
- 8.- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Tercera Edición, Editorial Limusa, México, 1993.
- 9.- URESTI ROBLEDO, Horacio. Los Impuestos en México. Tax Editores Unidos, Segunda Edición, México 2007.
- 10.- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 2008.
- 11.- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1992.
- 12.- TIPKE, Klaus (Traducción por Pedro M. Herrera Molina), Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes, Marcial Pons, Madrid, 2002.

- 13.- REYES CORONA, Oswaldo y COLÍN ZEPEDA, Lorena Ivette, Principios de Justicia Fiscal y legalidad tributaria, Tax Editores, México 2003.
- 14.- TORRUCO SALCEDO, Sitlali, El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México.
- 15.- FLORES ZAVALA, Ernesto, Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México, Revista de la Facultad de Derecho de la UNAM, número 99-100.
- 16.- LIAHUT BALDOMAR, Dulce María, Nacimiento y Evolución del Impuesto Sobre la Renta en México, Serie Archivo Histórico de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- 17.- BARRERA GRAF, Jorge. Instituciones de Derecho Mercantil. Editorial Porrúa, México 1991.
- 18.- CARDENAS ELIZONDO, Francisco, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1992.
- 19.- FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, Derecho Constitucional Tributario, Editorial Limusa, México, 1993.
- 20.- CALVO NICOLAU, Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis, 1991.
- 21.- Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.
- 22.- Ley General de Sociedades Mercantiles vigente.
- 23.- Ley Agraria Vigente.
- 24.- Código Civil Federal.
- 25.- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.