



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

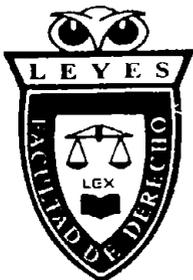
FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

ASPECTOS INCONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO
PREDIAL ESTABLECIDO EN EL CODIGO FINANCIERO DEL
DISTRITO FEDERAL.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
DAVID GARDUÑO SANTACRUZ



ASESOR: LIC. JUAN PABLO DE LA SERNA PERDOMO

CD. UNIVERSITARIA, D. F.



2005

m. 345385



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 "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMENARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 16 de mayo de 2005.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **DAVID GARDUÑO SANTACRUZ** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"ASPECTOS INCONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO PREDIAL ESTABLECIDO EN EL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL"**.

Con fundamento en los artículos 8º 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 ESPIRITU"
Director.



LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo receptonal.

NOMBRE: GARDUÑA SANTIACRUZ
DAVID

FECHA: 15 DE JUNIO DE 2005

FIRMA: *Santiago Garduña*

A Dios...

A Atziri;

**Por ser pilar fundamental en mi
formación personal y la compañera
incondicional en mi vida...**

A mis Padres:

**Por ser el más claro ejemplo de
rectitud, trabajo y sacrificio por
sacar adelante una familia...**

A mi Hermano Javier:

Por ser ejemplo de pulcritud
perfección y esmero en todas y
cada una de sus acciones, así co-
mo un puntal incansable desde
mi infancia, gracias...

A mi Hermano Arturo:

Por ser mi primer mentor y más
duro y exigente crítico, quién me
reveló el misterio de la justicia y
la equidad, gracias...

A Norma Olaya:

**Quien siempre ha sido una
presencia constante de ternura y
amor...**

A mis Maestros de la Facultad de Derecho de la UNAM.

Quienes con su vocación incansable de enseñanza, me ayudaron a empezar mi formación como abogado durante la vida Universitaria...

Adín Antonio de León Gálvez
Alejandra Angélica Ojeda y Casillas
Alfredo Ramírez Cortéz
Álvaro Luis Gutiérrez Árias
Ana Isabel Flores Solano
Andrés Linares Carranza
Antonio Piña Zentella
Baltazar Cavazos Flores
Carlos Ernesto Barragán Salvatierra
Carlos Juan Manuel Daza Gómez
Diana Canela Valle
Dora Cruz Hernández
Edna Barba y Lara
Ernesto Gutiérrez y González
Fernando Guadalupe López Trejo
Filiberto Pacheco Martínez
Flavio Galván Rivera
Francisco Javier Dondé Matute
Guillermo Gabino Vázquez Robles
Gustavo Lugo Monroy
Héctor Benito Morales Mendoza
Héctor Molina González
Hermilo López Sánchez Bassols
Horacio Castellanos Coutiño
Horacio Sánchez Sodi
Humberto Cavazos Chena
Ismael Reyes Retana
Jesús Fernando León Zavala

José Abel Salvador Zapata Torres
José Alberto Moreno de Anda
José Dávalos Morales
Juan de Dios Gutiérrez Baylón
Juan Pablo de la Serna Perdomo
Judith Araceli Miramón Parra
Leticia Victoria Lara Ramírez
María Elena Mancilla y Mejía
María Enriqueta Vargas Díez Bonilla
Martha del Pilar Rábago Murcio
Miguel Ángel Granados Atlaco
Miguel Ángel Vázquez Robles
Moisés Gutiérrez Gómez
Patricia López López
Rafael Manuel Rocher Gómez
Rafael Márquez Piñero
Raúl Eduardo López Betancourt
Raúl Germán Rodríguez Lobato
Roberto Reyes Velázquez
Rolando Eduardo Tamayo Salmorán
Rosa María Gutiérrez Rosas
Sara Bialostoski Warshavsky
Sergio Antonio Linares Pérez
Sergio Ricardo Márquez Rábago
Tomás Alfonso Catarroso Franco
Victor Manuel Ávila Ceniceros
Virgilia Alejandra Núñez Tovar

ÍNDICE

1

INTRODUCCIÓN.....	4
I.- GENERALIDADES DE LAS CONTRIBUCIONES.....	7
1. CONCEPTO DE IMPUESTO.....	7
2.- CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.....	10
A. CLASIFICACIÓN TRADICIONAL.....	11
1.1 IMPUESTOS REALES Y PERSONALES.....	11
1.2 IMPUESTOS GENERALES Y ESPECIALES Y EL IMPUESTO PREDIAL.....	12
1.3 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.....	12
1.4 IMPUESTOS ESPECÍFICOS Y <i>AD VALOREM</i>	13
B. CLASIFICACION MODERNA.....	13
1.1 IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS Y LA RIQUEZA.....	14
1.2 IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS.....	14
3.- ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.....	14
A. LOS SUJETOS DEL IMPUESTO.....	15
B. FUENTE DEL IMPUESTO.....	15
C. OBJETO DEL IMPUESTO.....	15
D. HECHO IMPONIBLE.....	16
E. HECHO GENERADOR.....	17
F. DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA DE LOS IMPUESTOS.....	19
G. ÉPOCA DE PAGO DE LOS IMPUESTOS.....	21
H. EXIGIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS.....	21
4.- MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS.....	21
A. MÉTODO DECLARATIVO.....	23
B. MÉTODO OBJETIVO.....	24
C. MÉTODO INDICIARIO.....	24
II. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO PREDIAL.....	28
1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN DISTINTAS ÉPOCAS.....	28
A. EGIPTO.....	28
B. ATENAS.....	30
C. IMPERIO ROMANO.....	32
D. EDAD MEDIA.....	34
I. IMPLANTACIÓN DEL FEUDALISMO.....	36
II. EL CONTRATO FEUDAL.....	37
III. OBLIGACIONES DEL VASALLO.....	38
IV. DECADENCIA DE LA SOCIEDAD FEUDAL.....	38
2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO PREDIAL EN MÉXICO.....	39
A. ÉPOCA PRECOLOMBINA.....	40
I. ORGANIZACIÓN SOCIAL.....	40
II. LA ORGANIZACIÓN POLÍTICA.....	56
B. EPOCA COLONIAL.....	64
C. PERÍODO INDEPENDIENTE.....	65
D. PERÍODO REVOLUCIONARIO.....	71

3. REGULACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO PREDIAL EN EL DISTRITO FEDERAL.....	73
III EL IMPUESTO PREDIAL EN LA TEORÍA GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES.....	81
1.- CONCEPTO DEL IMPUESTO PREDIAL.....	81
2.- CLASIFICACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	81
A. CLASIFICACIÓN TRADICIONAL.....	81
I. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO REAL.....	81
II. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO GENERAL.....	82
III. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO DIRECTO.....	82
IV. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO <i>AD VALOREM</i>	82
V. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO LOCAL.....	83
B. CLASIFICACIÓN MODERNA.....	84
I. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO SOBRE LA RIQUEZA.....	84
II. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO SOBRE BIENES.....	85
3.- ELEMENTOS DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	85
A. LOS SUJETOS DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	85
B. FUENTE DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	86
C. OBJETO DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	86
D. HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	87
E. HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	88
F. DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	88
G. ÉPOCA DE PAGO DE LOS IMPUESTOS Y ÉPOCA DE PAGO DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	91
H. EXIGIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS Y EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	91
4.- MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.....	91
1. MÉTODO DECLARATIVO.....	93
2. MÉTODO OBJETIVO.....	94
3. MÉTODO INDICIARIO.....	95
IV.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DOGMÁTICOS EN MATERIA FISCAL.....	98
1.- PRINCIPIOS DOGMÁTICOS.....	98
A. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.....	99
B. PRINCIPIO DE COMODIDAD.....	99

C. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	99
D. PRINCIPIO DE ECONOMÍA.....	101
2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	102
A. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	103
B. PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	106
C. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	112
D. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.....	114
E. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.....	116
F. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.....	116
V.- ASPECTOS INCONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO PREDIAL ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.....	119
CASO PRÁCTICO.....	122
PRIMER CASO.....	123
SEGUNDO CASO.....	124
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	127
1. PROPORCIONALIDAD.....	127
A. POR SU NATURALEZA JURÍDICA.....	127
B. POR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.....	130
2. EQUIDAD.....	135
A. POR SU NATURALEZA JURÍDICA.....	135
B. POR LOS ELEMENTOS AJENOS A SU OBJETO.....	139
C. POR EL USO DEL INMUEBLE.....	140
D. POR EL MÉTODO UTILIZADO PARA CALCULAR EL MONTO.....	144
3. LEGALIDAD TRIBUTARIA.....	149
A. POR LA BASE PARA CALCULARLO.....	149
B. POR LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO.....	151
C. POR LOS SUPUESTOS DE EXENCIÓN.....	153
4.- PRINCIPIOS PARA OBTENER UNA BASE CONSTITUCIONAL.....	157
CONCLUSIONES.....	162
BIBLIOGRAFÍA.....	167
LEGISLACIÓN CONSULTADA.....	169
EXPEDIENTES CONSULTADOS.....	169
CONSULTAS EN LÍNEA.....	170

INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo de investigación pretende demostrar claramente la inconstitucionalidad de los métodos en la determinación del Impuesto Predial establecidos por el Código Financiero del Distrito Federal, y para ello, se analizarán a la Luz de la Constitución si tales métodos cumplen con los requisitos establecidos por la misma. EL método contenido en la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, el cual obliga a determinar dicho impuesto con base en las contraprestaciones que se reciben por el arrendamiento del inmueble, y esto bajo la premisa de que el método que se aplica es inconstitucional ya que viola las garantías de proporcionalidad y equidad, y resulta incongruente con el objeto del propio Impuesto Predial.

A través de un caso práctico, se intenta demostrar en este estudio, que dicho impuesto es ajeno a los principios doctrinarios y constitucionales establecidos y aplicables a la materia fiscal. Esto es, a la luz de la justicia fiscal, se probará que la determinación del Impuesto Predial, aplicable en todo y sólo en el Distrito Federal, no respeta las garantías de legalidad, equidad y proporcionalidad de los impuestos.

La intención principal en el presente estudio es demostrar, por un lado, que el Código Financiero del Distrito Federal rompe con la naturaleza propia del Impuesto Predial, y por otro, que este mismo impuesto no respeta en ningún momento a la Constitución, en lo referente a los principios aplicables a la materia fiscal. Con esa intención, a su vez se demostrará la desproporción y la doble tributación que acontece en la especie al determinar el Impuesto Predial, asimismo, el trato desigual que otorga la norma jurídica a los propios contribuyentes de dicho impuesto, violentando la garantía de equidad. También se abarcará el análisis correspondiente del Impuesto Predial en el Distrito Federal, a la luz de la garantía de legalidad tributaria, a través de la cual se demostrará que la determinación de dicho impuesto, con base en los ingresos recibidos como contraprestaciones del uso o goce temporal de un inmueble, los contratos de arrendamiento y los valores unitarios, no están consagrados como un presupuesto que forme parte del

Impuesto Predial y que, por tanto, son elementos ajenos al mismo y no pueden, ni deben ser tomados en cuenta para su determinación.

El estudio llega a término exponiendo una propuesta en relación al establecimiento del Impuesto Predial en el Distrito Federal, donde se propone una vía para hacerlo acorde con los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad y equidad, y de esa manera facilitar la aplicación efectiva de la justicia tributaria en el mismo, y derivando, también, muchos de los razonamientos que se hacen en base a la Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Finalmente, se transcriben como anexos diversas jurisprudencias que apoyan y demuestran lo expuesto en este estudio.

I.- GENERALIDADES DE LAS CONTRIBUCIONES

1. CONCEPTO DE IMPUESTO

2.- CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

A. CLASIFICACIÓN TRADICIONAL

1.1 IMPUESTOS REALES Y PERSONALES.

1.2 IMPUESTOS GENERALES Y ESPECIALES Y EL IMPUESTO PREDIAL.

1.3 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

1.4 IMPUESTOS ESPECÍFICOS Y *AD VALOREM*.

B. CLASIFICACION MODERNA.

1.1 IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS Y LA RIQUEZA.

1.2 IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS.

3.- ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

A. LOS SUJETOS DEL IMPUESTO.

B. FUENTE DEL IMPUESTO.

C. OBJETO DEL IMPUESTO.

D. HECHO IMPONIBLE.

E. HECHO GENERADOR.

F. DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA DE LOS IMPUESTOS.

G. ÉPOCA DE PAGO DE LOS IMPUESTOS.

H. EXIGIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS.

4.- MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

A. MÉTODO DECLARATIVO.

B. MÉTODO OBJETIVO.

C. MÉTODO INDICIARIO.

I.- GENERALIDADES DE LAS CONTRIBUCIONES.

1. CONCEPTO DE IMPUESTO.

Para analizar el concepto de Impuesto diremos, en primer lugar, que existen distintas definiciones del mismo, y que éstas, en forma conjunta, nos proporcionan los elementos suficientes y necesarios para delimitar y explicar la naturaleza del mismo.

Por una parte, el Código Fiscal de la Federación vigente define, por exclusión, a los impuestos como: "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."¹ Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de 1982, en su artículo 2º, define a los impuestos como "prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos."²

Ahora bien, estudiando las definiciones anteriores podemos decir que si bien la segunda definición es perfectible en cuanto a la precisión de sus términos, también es, sin embargo, por su método consistente en definir directamente el concepto de Impuesto, la que se acerca más a la seguridad jurídica que debe privar en la materia que nos ocupa, ya que una definición excluyente como la citada primero, y que es la actualmente vigente en el Código Fiscal de la Federación, adolece de omisiones y deficiencias.

Asimismo, en otra definición, para Martínez López, los impuestos constituyen un traspaso de la renta personal al Estado; es decir, son extracciones obligatorias, y necesarias para que el Estado cubra sus gastos y satisfaga las necesidades colectivas.³ Más aún,

¹ Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, México, 31 de Diciembre de 1981.

² Ibid, 30 de Diciembre de 1966.

³ Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1985, p.30.

profundiza en relación con el fundamento sociológico de los impuestos y señala que: “todos los integrantes de una sociedad política tienen el deber de contribuir con parte de sus recursos para que la colectividad viva, progrese y alcance su felicidad.”⁴ Sin embargo, el propio autor considera que dicho deber no es irrestricto pues menciona también que: “si el bienestar de la sociedad radica en la vida cada día mejor de sus integrantes, no existe el deber de contribuir para los gastos públicos sino hasta que los individuos hayan podido, con sus propios recursos, cubrir las necesidades esenciales de su vida material, social y cultural. No puede admitirse una sociedad rica integrada por individuos miserables, porque el Estado, a título de beneficio social les arrebatara todos sus recursos. El pago de las contribuciones no puede significar un sacrificio. La justicia de los impuestos estriba en que las personas aporten para la vida y progreso de la comunidad el sobrante de sus recursos económicos, después de cubrir los gastos de una vida honesta.”⁵ A su vez, Margain Manautou hace referencia a las definiciones de diversos autores, como por ejemplo Bielsa, que define al impuesto como: “la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”.⁶ O la de Fleiner, dando otro ejemplo, que afirma de los impuestos ser “prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas”.⁷ En nuestro estudio hemos de coincidir con el célebre autor de la Obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, que se permite concluir con respecto a las anteriores definiciones diciendo que: “...son incompletas, pues omiten señalar la necesidad de que el obligado incurra previamente en un hecho o coincida en una situación para determinar sus obligaciones en el pago del impuesto y en que, necesariamente, para coincidir en ella, debe existir la voluntad del contribuyente”.⁸ Por su parte, el maestro Arrijo Vizcaino señala que “...el impuesto se ha definido tradicionalmente como un acto de soberanía por parte del propio Estado, es

⁴ Ibid, p. 54.

⁵ Ibid, p. 54.

⁶ Bielsa, Rafael. *Compendio de Derecho Fiscal*. Apud. Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, México, 1997, p. 55.

⁷ Fleiner, Fritz. *Derecho Administrativo*. Apud. Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, México, 1997, p. 55.

⁸ Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, México, 1997, p. 55.

decir, se trata de un acto que deriva directamente del ejercicio del poder público. Como su mismo nombre lo indica, estamos en presencia de una imposición de la autoridad que debe acatarse aun en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos. A cambio del pago de sus impuestos, el ciudadano no recibe absolutamente nada”.⁹ Aunque es posible, bajo algunas circunstancias, estar de acuerdo con esta última afirmación, debe considerarse que, de manera general, los particulares sí se benefician con el pago de impuestos por medio de los servicios públicos que el gobierno presta adecuadamente como resultado de la propia recaudación. El maestro Arrijoa nos ilustra aún más en el asunto con la siguiente definición, basándose en los conceptos de Margain Manautou: “El tributo, contribuciones, o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.¹⁰ Esta definición siendo más específica carece, sin embargo, de un elemento que deben tener los impuestos y que consiste en que estos no poseen un fin específico dentro del gasto público.

Partiendo de las definiciones precedentes, y una vez dilucidados sus matices, es necesario, para cumplir con la finalidad de la presente tesis, redefinir el concepto de impuesto, incluyendo en la nueva propuesta todos los elementos indispensables que debería contener para expresar de forma correcta la esencia del mismo. Propongo que se haga de la siguiente manera:

“La prestación pecuniaria y, excepcionalmente en especie, que el Estado, en un acto de soberanía, exige obligatoria y unilateralmente a todas aquellas personas físicas y morales que encuentren adecuación a la situación jurídica de hecho prevista por la Ley; dicha exigencia deriva de un deber de contribuir con una parte proporcional y equitativa de los recursos de los gobernados para la vida y progreso de la comunidad, sin que los mismos tengan un fin específico dentro del gasto público”.

⁹ Arrijoa Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, 1997, p.318.

¹⁰ Margain Manatou, Op Cit, p. 253.

De manera similar, deviene de la definición anterior la que corresponde al Impuesto Predial como: “la prestación pecuniaria y, excepcionalmente en especie, que el Estado, en un acto de soberanía, exige obligatoria y unilateralmente a todas aquellas personas físicas y morales que sean propietarias o poseedoras del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él; para contribuir con una parte proporcional y equitativa de sus recursos para la vida y progreso de la comunidad, sin que los mismos tengan un fin específico dentro del gasto público.

2.- CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

El estudio de la clasificación o clasificaciones de los tributos, en especial el de los impuestos, constituye una forma de apreciar las diferentes categorías de tributos que la legislación hacendaria pueda contemplar en función de la variedad de fuentes gravables que suele ofrecer la economía de un país. El maestro Margain Manautou afirma que: “...para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario estudiar las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado, lo que es además de suma utilidad, para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desee establecer...”¹¹ Por tal razón, trataremos de ubicar al Impuesto Predial dentro de la clasificación que la doctrina ha establecido, para poder determinar la propia naturaleza del mismo, dentro del mundo de las contribuciones.

En el presente apartado abordaremos dos de las clasificaciones más representativas de los tributos, tratando de encuadrar en cada una de ellas al Impuesto Predial, por su propia y especial naturaleza. En ese sentido, expondremos sólo estas clasificaciones de los tributos, ya que tendremos que reconocerles el poseer la mayor relevancia en el ámbito jurídico fiscal que estamos tratando.

La primera de ellas ha sido llamada “tradicional”, en atención a que refleja los puntos de vista que con mayor frecuencia suelen emplear los especialistas en la materia. En

¹¹ Margain Manautou. Emilio, Op Cit, p. 89.

tanto que la segunda ha sido denominada como “moderna”, porque se basa en las ideas de los “modernos” Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Glannini, etc.

A. CLASIFICACIÓN TRADICIONAL.

1.1 Impuestos reales y personales.

A fin de establecer una definición precisa de los impuestos reales y los impuestos personales, así como la naturaleza propia del Impuesto Predial dentro de esta clasificación, tomaremos la definición de los impuestos reales propuesta por el tratadista y maestro Raúl Rodríguez Lobato: “Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas gravables, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho, prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo, y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; en cambio los impuestos personales son los que se establecen a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores de gravamen, sin importar los bienes o cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.”¹² Sin omitir aquella donde a su vez, el también maestro y tratadista Sergio Francisco de la Garza, establece que: “Se clasifican como impuestos reales aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, por ejemplo, el Impuesto Federal sobre Uso o Tenencia de Vehículos o los impuestos locales sobre la propiedad territorial”.¹³

En cambio el impuesto personal “en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación. El mejor ejemplo en la

¹² Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda Edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios, p. 68.

¹³ De La Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. p. 375.

legislación mexicana es el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas y el personal *income tax*, en los Estados Unidos de América”.

De las definiciones anteriores, podemos concluir que por tributos reales se debe entender que son aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona física o moral y una cosa o un bien. Esto es, se les llama reales debido a que generalmente los correspondientes sujetos pasivos son titulares de algún derecho real, en especial el de propiedad o posesión. Y por otra parte, debemos entender por tributos personales a todos aquellos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas a las que se encuentren sujetas, e independientemente, o al margen, de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales.

1.2 Impuestos generales y especiales y el Impuesto Predial.

Entenderemos por tributos generales a aquellos que gravan actividades económicas de índole causalmente diversa, las cuales, sin embargo, tienen en común el ser de la misma naturaleza, como lo es en su caso el impuesto general de importación. Mientras que, los tributos especiales serán aquellos que inciden exclusivamente sobre una determinada actividad económica, teniendo como ejemplo en nuestra legislación el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Por lo tanto Impuesto Predial se le clasifica como impuesto general, ya que por su propia naturaleza grava la propiedad inmobiliaria, sin tomar en cuenta los sujetos pasivos de los inmuebles.

1.3 Impuestos directos e Indirectos.

Los tributos directos son aquellos cuya responsabilidad no es posible hacerla repercutir o trasladar a terceras personas; en tanto que los indirectos si poseen esa posibilidad traslativa.

Sin embargo, como sostiene atinadamente el mismo maestro Margain Manatou, en la actualidad hay dos corrientes con relación a lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto.

Para los fines de esta tesis consideraremos que: "...los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo".¹⁴ En virtud de tal definición, podemos determinar que el Impuesto Predial es un impuesto directo, ya que no grava los ingresos provenientes de operaciones de consumo, sino que grava la propiedad del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él.

1.4 Impuestos específicos y *ad valorem*.

Los tributos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto que los *ad valorem*, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado. Aun cuando algunos tratadistas sostienen que los tributos *ad valorem* suelen ser más justos que los específicos, porque el valor o precio es una referencia objetiva, en tanto que las dimensiones y medidas son más bien aparentes y engañosas, la realidad, al menos en nuestra práctica hacendaria, es que no existe tal oposición, ya que es un criterio uniformemente aceptado el que una justa valoración aduanera sólo se logra a través de la adecuada combinación de ambas cuotas.

Es el caso, que por su propia naturaleza, se considera al Impuesto Predial como un Impuesto *ad valorem*, ya que debe de gravar el precio del propio objeto gravado.

B. CLASIFICACION MODERNA.

Como ya mencionamos, abordaremos la clasificación "moderna" de los impuestos establecida por Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., la cual establece que

¹⁴ Ibid p. 64-65

existen básicamente cuatro clases fundamentales de impuestos, que a saber son: a) sobre bienes; b) sobre servicios; c) sobre ingresos; d) sobre riquezas.

1.1 Impuestos sobre los ingresos y la riqueza.

En lo tocante a esta clase de tributos, Sommers se refiere a aquellos gravámenes que “inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas”,¹⁵ y considera, con justa razón, que esta clase de imposiciones deben asociarse con una mayor redistribución del ingreso nacional, ya que se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por cada contribuyente; en ese sentido, no solo se ajustan al principio clásico de proporcionalidad, sino que, por regla general, no producen los efectos inflacionarios característicos de los impuestos sobre mercancías y servicios. Pues como también dice sobre los impuestos sobre los ingresos y la riqueza, que éstos “al no recaer a fin de cuentas sobre el consumidor, no contribuyen al encarecimiento de la vida; por el contrario, al gravar exclusivamente las ganancias dando lugar así a que el contribuyente que más posea tribute en mayor medida, no se deriva esa injusta desigualdad propia de los impuestos al consumo, mismos que originan que todo aquel que adquiera mercancías o reciba la prestación de un servicio, tenga que pagar exactamente el mismo tributo, independientemente de su mayor o menor capacidad económica.”¹⁶

1.2 Impuestos sobre bienes y servicios.

Esta clase de gravámenes están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expendan al público, así como los servicios que se le prestan al mismo. Se trata, desde luego, de impuestos al consumo cuyo ejemplo típico está representado por el controversial impuesto al valor agregado.

3.- ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

¹⁵ Sommers, Harold M., Apud Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1997, pp. 350 y 351.

¹⁶ *Ibid*, p. 351.

En el presente apartado, expondremos los elementos de los impuestos, en el marco de la Teoría General de las Contribuciones. Para ello mencionaremos los elementos esenciales que todo impuesto debe contener, y los cuales deberán encontrarse en la ley respectiva que establezca tal impuesto.

Dichos elementos son: A) Sujetos; B) Fuente; C) Objeto; D) Hecho imponible; E) Hecho generador; F) Determinación en cantidad líquida; G) Época de pago; I) Exigibilidad.

Explicaremos cada uno de esos elementos y haremos su identificación en el Impuesto Predial establecido en el Código Financiero del Distrito Federal.

A. Los sujetos del impuesto.

El sujeto pasivo es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley, se encuentra obligada a pagar el impuesto; el sujeto activo es el Estado.

B. Fuente del impuesto.

“La fuente del impuesto es el manantial de la riqueza sobre el cual se establece el impuesto; es la actividad económica considerada en las diversas etapas o facetas que la componen, susceptibles de ser gravada en lo general o por facetas, por el legislador tributario.”¹⁷

C. Objeto del impuesto.

El concepto "objeto del impuesto" puede ser entendido en dos sentidos diferentes: uno de ellos es como el objeto material del impuesto, y el otro es como las causas o fines del impuesto, esto es, el porque y el para qué del gravamen.

¹⁷ De la Cruz Robles, José Alfredo. Hacienda Pública y Propiedad Tributaria Municipales, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XIV, México, 1990, p. 150.

En el primer sentido, es el ingreso, la utilidad o el rendimiento proveniente de cualquiera de las facetas de una actividad económica, que es señalada en la norma jurídica respectiva como el punto de incidencia que sirve de base para la determinación del ingreso gravable; es la realidad económica que pretende gravarse;¹⁸ el maestro De la Garza define el objeto del tributo, como: “la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición.”¹⁹

Entendiendo por impuesto “la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”, encontramos que el objeto material de esa transmisión de valores es normalmente una cantidad de dinero, si bien en el caso de algunos gravámenes el pago puede efectuarse en especie.

En el segundo sentido, se le menciona como la causa, el por qué del impuesto, y habría que aclarar la misma es doble, vista desde el punto de vista jurídico como La Ley y desde el económico como el financiamiento del Gasto Público.

Por otra parte, en cuanto al fin propio del impuesto, encontramos dos grandes objetivos: por un lado el de tipo estrictamente fiscal, esto es recaudatorio, y por otro, el de finalidad política económica, en la que se buscan efectos de ordenación en esa materia.

D. Hecho imponible.

El impuesto, siguiendo a Fritz Neumark, es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor del Estado y de los entes menores que determine el derecho, por medio de un sujeto económico en virtud de

¹⁸ Ibid, p.150

¹⁹ Op cit, p. 387.

una disposición legal, siendo fijadas las condiciones de la contraprestación de un modo autoritario por el sujeto activo de la obligación tributaria. Los elementos del impuesto, para este efecto, son: 1) el sujeto activo 2) el sujeto pasivo; 3) el objeto material; 4) la causa y los fines del impuesto; 5) la forma de realizar la transmisión de valores que supone el impuesto, y 6) la determinación de las particularidades que consumen en dicha transmisión.

Luego, el hecho imponible ha sido definido como el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria completa. En cuyo caso la materia imponible es el medio para alcanzar el objeto del tributo, por tanto, es la situación hipotéticamente prevista en la norma, de cuya realización depende el nacimiento de la obligación fiscal. Expresión que denota la conducta o situación previa en la ley, que genera una obligación de carácter fiscal. Esto es, se trata de una conducta o situación que se ubica en el supuesto previo por una ley de contenido impositivo, por lo que se aplican las consecuencias establecidas por la norma.

Este es un concepto sumamente debatido, ya que para el acuñador del vocablo mismo, éste hecho es solamente una conducta económica, una actividad humana contemplada por el derecho fiscal. Además habría que mencionar que, en la realidad, los impuestos no gravan exclusivamente conductas económicas. Entenderemos, pues, este vocablo en términos más generales, ya que cada impuesto establece el supuesto que genera la obligación fiscal.

La causa del impuesto es la ley que lo crea, y que contiene sus características fundamentales. Así el hecho imponible se identifica con el acto previsto por la norma legal que establece el gravamen. El aseverar que la causa del impuesto es la ley, no implica desconocer que sus finalidades son la recaudación de ingresos para el Estado, y su carácter instrumental de la política económica.

E. Hecho generador.

Toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto, que reciben respectivamente los nombres de hipótesis normativa y supuesto jurídico, de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.

El hecho generador tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico, o se colocan en la hipótesis normativa prevista en la ley impositiva aplicable. Exactamente en ese sentido se pronuncia el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación cuando establece que: "...las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

Algunos autores, con razón, denominan al momento de nacimiento de los impuestos como "hecho generador". Así, Lucien Mehl señala que: "la existencia de la materia imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto o provecho del Tesoro no puede tomar nacimiento más que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto".²⁰

Es necesario insistir en que el nacimiento del tributo constituye un momento por entero distinto al de su determinación en cantidad líquida. "El momento de causación, sostiene Margain Manautou, no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos".²¹

En virtud de lo anterior, podemos concluir que el hecho generador del tributo se lleva a cabo cuando se actualiza el supuesto jurídico previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en ese momento existan, o no, las bases para su determinación en cantidad líquida. Y que es también una expresión que denota la conducta o situación previa en la ley, que genera una obligación fiscal. Esto es, se trata de una conducta o

²⁰ Mehl, Lucien, *Ciencias y Técnicas Fiscales*, Apud, Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1997, p. 122.

²¹ Margain Manautou, Op Cit p.271.

situación que se ubica en el supuesto previo por una ley de contenido impositivo, por lo que se aplican las consecuencias establecidas por la norma.

F. Determinación en cantidad líquida de los impuestos.

La determinación en cantidad líquida de un impuesto se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto, mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria. "Fijar el impuesto, es, en primer lugar, determinar cuáles son las bases imponibles y, seguidamente, medir en cada caso la cantidad de base imponible a la que exactamente se debe aplicar el impuesto".²² "...la determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa o tarifa contributiva prevista en la ley".²³

Ahora bien, analizando comparativamente los principales ordenamientos legales que forman parte de nuestro derecho fiscal positivo, encontramos básicamente las siguientes clases de tasas contributivas:

1) *Cuota fija*. - Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación Fiscal.

2) *Tarifa progresiva*. - Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor.

En este tipo de tarifas, el impacto económico va variando según aumente o disminuya el monto de los ingresos gravables, lo cual implica una notoria diferencia con las tasas a cuota fija, en las que el porcentaje señalado por la ley se aplica uniformemente, cualquiera que sea el ingreso.

²² Arrijo Vizcaino, Op cit, p. 124.

²³ Ibid, p. 124.

En términos generales, se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasación más justa y equitativa, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos entre los contribuyentes, mantienen vigente el viejo principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben contribuir a las cargas públicas en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades económicas.

3) *Cantidad fija*.- En este caso, la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda de curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado sobre la proporcionalidad de las tarifas progresivas, toda vez que se toma en consideración la capacidad económica del contribuyente. Fundamenta el presente argumento, la siguiente tesis jurisprudencial:

IMPUESTO, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

TEXTO:

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa,

en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.²⁴

G. Época de pago de los impuestos.

Desde luego, como garantía de elemental seguridad, es necesario que la norma fiscal señale los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos que hayan causado, ya que dentro de un correcto régimen jurídico, los mismos deben cubrirse en fechas predeterminadas, a fin de que los contribuyentes puedan planear y soportar razonablemente los correspondientes impactos patrimoniales. Por otro lado, la época de pago resulta ser el tercer período dentro de la gestación de los tributos, siendo posterior a su nacimiento y determinación en cantidad líquida, sin existir regulación definida y pudiéndose pagar de acuerdo con la legislación aplicable a cada tipo de impuesto.

H. Exigibilidad de los impuestos.

Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

4.- MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

En el presente apartado, analizaremos los métodos más comunes de determinación de los impuestos, y los métodos de determinación del Impuesto Predial en la ciudad de México, consignados en el Código Financiero del Distrito Federal.

“Si importante es precisar cuál es el tributo más adecuado para gravar una fuente económica y en qué medida y extensión debe hacerse, también lo es el lograr incorporar dentro de la ley el método más indicado para la determinación del crédito a pagar,

²⁴ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 199-204, p.144.

atendiendo a la naturaleza del gravamen y a la fuente del mismo.”²⁵ En virtud de lo cual, en este capítulo analizaremos los diversos métodos existentes para la determinación del Impuesto y los métodos establecidos en el Código Financiero del Distrito Federal. Por lo tanto, es preciso mencionar desde un inicio la existencia de dos reglas, cuyo respeto por parte del Erario evitarían problemas y zozobras en el contribuyente, y que consisten en:

Primera.- *La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria.* En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones o circunstancias que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; la determinación del crédito, mediante la aplicación del método adoptado por la ley, es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria.²⁶

Segunda.- *Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento.* Es frecuente observar que el legislador establece que la determinación del impuesto a pagar se hará en los términos de la ley o, en su defecto, del reglamento, o bien, la ley simplemente enuncia el método y deja al reglamento las bases conforme a las cuales se liquidará el crédito, con lo cual se introduce la incertidumbre y se deja al contribuyente en manos de la administración pública.²⁷

Asimismo, existen diversos requisitos que debe de satisfacer un método de determinación, entre los que se encuentran:

1) Sencillez.- El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo entiende e inclusive lo puede aplicar:

²⁵ Margain Manautou, Op Cit. p. 317.

²⁶ Ibid p. 318.

²⁷ Ibid p. 318.

2) Economía.- El método será económico, significa que no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención;

3) Comodidad.- El método será cómodo, si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente; y,

4) Limpieza.- El método será limpio cuando evita el contubernio entre el obligado y el personal hacendario.

De igual manera. los métodos que la doctrina recomienda y que ha adoptado el legislador son: a) El declarativo; b) El objetivo; c) El indiciario.

A. Método declarativo.

El método declarativo consiste en valorar un precio, una venta o un capital, mediante la presentación de una declaración por el que lo percibió o la celebró. Los principales métodos declarativos son:

1) Declaración jurada.- En la declaración jurada, el contribuyente, al presentar la declaración de sus ingresos, declara bajo juramento que los datos que ella contiene son ciertos.

2) Declaración con inspección de libros y presunciones.- En el método declarativo con inspección de libros, la Hacienda Pública tiene el derecho de exigir a los contribuyentes la presentación de los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria de las operaciones registradas y los demás elementos que estime necesarios para el estudio de las declaraciones, con el fin de determinar el impuesto a pagar.

3) Declaración exigida al pagador del crédito o al que exige un precio, llamado también imposición en el origen o fuente.- La determinación del tributo corre a cargo de un

tercero a quien la ley le impone el deber de descontar o de efectuar su cobro, en los pagos que hagan o en el precio que reciben de los deudores directos del crédito tributario.

Este método le permite al Erario que la determinación y recaudación del tributo a pagar sea económica y segura.

B. Método objetivo.

El método objetivo es el más común de los adoptados en las leyes especiales. Consiste en señalar una cuota o tasa en razón al peso, a la medida, al volumen, a la calidad de la mercancía o al valor de las mismas. Este método no requiere ninguna investigación previa para la determinación del impuesto a pagar, pues para ello basta con que se aplique la cuota señalada al número de kilos que se produzcan, que se enajenen o consuman de la mercancía objeto del gravamen, o bien, que se mida la cantidad del bien explotado o se aplique la tasa sobre el valor de las cuotas o bienes.

C. Método indiciario.

Este método consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, ciertas pruebas indirectas de la actividad del contribuyente o del objeto gravado, para determinar, con mayor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo. Los métodos indiciarios más importantes son:

- 1) El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y clase de materia prima a emplearse.

En éste “se determinan los créditos fiscales por medio de un convenio que celebran la Hacienda Pública y el contribuyente, tomándose en cuenta la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a emplearse; la administración y el productor llegan a un acuerdo en la cantidad que se presume se produciría en un periodo dado y, sobre esa cantidad, se aplica la cuota del impuesto,

determinándose así la suma a pagar".²⁸ En este sistema, la administración sólo toma en consideración la capacidad de producción de los elementos necesarios para elaborar lo que está gravado, haciendo caso omiso de la capacidad técnica del productor. La principal injusticia de este método radica en que grava en ocasiones una producción imaginaria, mayor a la real, originada por la inhabilidad del productor para elaborar el total de la mercancía que se convino, o por causa ajenas al mismo productor. Precisamente por esta injusticia, la administración procura señalar no el máximo que puede producir la maquinaria que se va a emplear, sino una cantidad menor, tomando en cuenta no sólo las mermas y pérdidas propias de la industria, sino también aquellas circunstancias que puedan influir en una disminución de la potencialidad abstracta de producción de la maquinaria. Si el fabricante, por su capacidad y habilidad en la explotación de su maquinaria, llegara a producir en exceso de lo convenido, deberá cubrir entonces un impuesto a la producción sobre dicho excedente.

2) El basado en el giro del negocio y capital en él invertido. En este método, el impuesto se determina tomando en consideración dos factores: giro y capital invertidos en el negocio.

Sin embargo, este método no es equitativo para los contribuyentes, ya que de acuerdo con lo expuesto se grava más fuertemente al comercio grande que al pequeño a pesar de que en muchos casos el pequeño obtiene mayores ingresos, mayores utilidades que el grande, de acuerdo con el capital invertido en el negocio.

3) El de la teoría de los signos de riqueza externa.

La teoría de los signos de riqueza externa consiste en valuar los elementos, bienes o indicios que denotan la capacidad económica del contribuyente, es decir, signos o elementos que, dándoles un valor económico y cotejados con el ingreso declarado, pueden hacer presumir, con más o menos aproximación, cuál es el comportamiento del contribuyente ante el fisco. Por ejemplo, tratándose del impuesto personal, serían signos de

²⁸ Ibid p. 322.

riqueza externa “determinar cómo vive el contribuyente; si en casa propia o no, y en este supuesto, cuánto paga de renta; y si es casa propia, el valor de la misma, si los hijos acuden o no a un colegio particular; si tiene servidumbre; si posee uno o varios automóviles y de qué marca o modelo; si su casa posee jardín, grande o pequeño; si sale anualmente de vacaciones y a qué lugares, etc., por lo que si un profesionalista en ejercicio de su profesión y como único ingreso manifiesta anualmente \$120,000.⁰⁰ y vive en una casa particular con valor de \$600,000.⁰⁰, que pagó y adquirió en los últimos dos años, y sus hijos acuden a colegios particulares y tiene servidumbre, puede presumirse que está omitiendo declarar el ingreso real, salvo que haya obtenido ingresos no declarables para el Impuesto Sobre la Renta, como por ejemplo el haber obtenido un premio de la lotería o una herencia de los padres, lo que en un 99% no resultará cierto.”²⁹

²⁹ Ibid p. 323.

II. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO PREDIAL

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN DISTINTAS ÉPOCAS

A. EGIPTO.

B. ATENAS.

C. IMPERIO ROMANO

D. EDAD MEDIA

I. IMPLANTACIÓN DEL FEUDALISMO

II. EL CONTRATO FEUDAL

III. OBLIGACIONES DEL VASALLO.

IV. DECADENCIA DE LA SOCIEDAD FEUDAL

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO PREDIAL EN MÉXICO.

A. ÉPOCA PRECOLOMBINA

I. ORGANIZACIÓN SOCIAL.

II. LA ORGANIZACIÓN POLÍTICA.

B. EPOCA COLONIAL.

C. PERÍODO INDEPENDIENTE.

D. PERÍODO REVOLUCIONARIO.

3. REGULACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO PREDIAL EN EL DISTRITO FEDERAL.

II. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO PREDIAL.

Históricamente hablando, el Impuesto Predial es uno de los tributos más antiguos, y era considerado como tributo en productos naturales por la explotación de la tierra. Existía ya en los pueblos más antiguos como lo haremos notar en el presente capítulo.

I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN DISTINTAS ÉPOCAS

A. EGIPTO.

El Antiguo Egipto estaba regido por un señorío ilimitado; el Faraón concentraba absolutamente todos los poderes bajo su autoridad. Sin embargo, no todo el territorio del reino se gestionaba como mayorazgo del gobernante, pues había además de los territorios soberanos, tierra de los templos, y terreno privado.

Jacques Pirenne en su libro "*Historia de Antiguo Egipto*" argumenta que en manos de la segunda dinastía se realizaron operaciones de censo a todo lo largo y ancho del territorio, abarcando particularmente la lista del oro disponible y de los campos de cultivo, y de todos los bienes inmuebles y muebles susceptibles de valorarse en oro. El objeto de ese censo era conocer a los antiguos contribuyentes que debían entregar un Impuesto. Con lo anterior podemos decir que el "Impuesto Predial egipcio" no se encontraba constreñido como tal a la propiedad o posesión de la tierra, sino que era calculado con base a la renta e ingreso de los contribuyentes a fin de poder obtener una tasación respecto de cada propietario de una finca. De esta manera, en el periodo de la quinta dinastía faraónica eran los propios ciudadanos propietarios de predios en el reino quienes debían acudir a la "oficina del sello", para realizar el respectivo pago de sus campos, ganado, y todos los ingresos que hubieran obtenido, tanto de forma personal, como por medio de los colonos que labraban tierras. A través de esas declaraciones y de los inventarios levantados para tal efecto se determinaba el impuesto que gravaba directamente el ingreso respecto de tierra y propiedades, siendo calculado no sólo mediante los contratos registrados en la oficina de sello, sino a través de la composición misma del capital que se encontraba declarado. El

impuesto se pagaba en metales preciosos, en productos agrícolas o en objetos manufacturados y se guardaba en el tesoro o se almacenaba en graneros.

En tiempos de Ramsés V, algunos distritos del reino no correspondían con la división política del mismo, por lo cual a través de agentes especializados se realizaba un censo tanto de las tierras como del resto de los bienes de los contribuyentes y habitantes de esos distritos fiscales, y se realizaba un cálculo de las tasas a que debían someterse para pagar sus impuestos al faraón. Del contenido de dichas listas de censos podemos observar un cambio de la propiedad privada en pequeña escala a la gran propiedad sacerdotal de las tierras sacras. Todos los templos así como las tierras con que los mismos eran dotados se encontraba registrados de la siguiente forma: a fin de mejor comprender sus dimensiones, cada parcela media de 10 a 20 *aruras*, o sea de 2.5 a 5 hectáreas aproximadamente, y se cultivaban por obreros agrícolas. La tasa real era de 5, 7.5 o 10 medidas de trigo por *arura*, lo que representaba de 1400 a 2880 kilos de trigo por cada hectárea que fuese cultivada. En este orden de ideas, existían dominios que se encontraban bajo el yugo de la reina, así como de los harenes reales de Menfis o de Moreis, o que incluso tenían el carácter de servicios públicos, que a pesar de eso se encontraban en propiedad de un funcionario o sacerdote, y por lo tanto también eran sujetas de gravamen por parte del rey. Existían otras tierras propiedad del faraón, de templos locales, o de fundaciones reales que se entregaban a cultivadores que podían disponer de ellas legándolas o cediéndolas a parientes. Las clases beneficiadas con este tipo de propiedad eran los colmeneros, escribas, sacerdotes, pastores, militares, y artesanos, quienes las hacían cultivar por terceros. Este tipo de propiedad era muy similar a la de un feudo, pagaban tasas muy reducidas, las que no llegaban a una *arura* no pagaban nada y las demás entregaban 1.24 medidas de trigo por *arura*. Los granjeros eran poseedores de la tierra, ya que ésta la conservaba el dueño del terreno que debía pagar al rey la tasa de 5, 7.5 o 10 medidas de trigo por *arura* existía la posibilidad que si la parcela había sido improductiva a causa de la sequía, no se pagaba la tasa.

En los últimos tiempos del imperio, en el periodo de la vigésima sexta dinastía, se sabe “que estaban exentos de contribuciones los bienes raíces de los sacerdotes, de los templos y de los guerreros. El resto del territorio pertenecía al rey, a excepción de las tierras

que se daban como recompensa a los servidores del estado que más se habían distinguido. Los productos de este territorio, es decir, el impuesto del 20 por 100 de lo que rentaba, constituían la fuente principal de los ingresos del monarca.”

Con las reformas sociales de Amasis, el régimen señorial fue abolido, de tal manera que “los campesinos establecidos como arrendatarios en tierras donde los sacerdotes disponían del usufructo de los templos no pagarían ya en lo sucesivo el impuesto de un tercio de la cosecha a los sacerdotes, sino directamente al templo....a la vez, el templo perdía sus privilegios de inmunidad, o sea la disposición de los derechos de regalía con respecto a los ocupantes de sus dominios. El campesino establecido en sus tierras no estaba obligado más que a pagarle el alquiler, pues los tributos señoriales quedaban abolidas y eran sustituidos por el impuesto real.”

Respecto al impuesto real, Heródoto explica que “era una contribución territorial proporcional que gravaba el país según los ingresos atribuidos a la tierra, para lo cual se utilizaba el catastro”.

Así, de lo antes expuesto se deduce que en Egipto, la propiedad de la tierra no se gravaba, en virtud de que ésta pertenecía en su mayor parte al rey o a los templos, por lo que el peso de la contribución recaía sobre quienes la cultivaban dado que se cobraba sobre los productos de la tierra.

B. ATENAS.

Dentro de las reformas legislativas llevadas a cabo por Solón, una de las más importantes fue la introducción del censo de bienes inmuebles, como un criterio básico para la determinación de los derechos políticos y de las obligaciones de los ciudadanos. Esta reforma se conoce también con el nombre de “reforma timocrática”, con base en ella, toda la población libre de Atenas, con excepción de los *metecos*: extranjeros domiciliados, fue dividida en cuatro categorías o grupos, de acuerdo a la cantidad de sus ingresos. Estas categorías eran:

1. Los *pentacosimedimnos*, que obtenían de sus campos, chacras y huertas, 500 *medimnos* o medidas de productos, entre sólidos (cereales) y líquidos (vino, aceite de oliva)
2. Los caballeros, que obtenían 300 medidas;
3. Los *zeugitas*, que obtenían 200 medidas,
4. Los *tetes*, que tenían ingresos menores a las 200 medidas, o que, en general, carecían de ingresos.

Debido al valor aún predominante de la propiedad agraria y de la fuerte dependencia de la economía natural, la división de las mencionadas categorías o clases, “tenía que basarse en los ingresos naturales de la tierra. Es posible que ya el propio Solón, al determinar los límites entre las clases censatarias, guiándose por los ingresos proporcionados por la tierra, colocar dentro de esas categorías también a los hombres pudientes que carecían de propiedades agrarias, porque en caso contrario una considerable cantidad de representantes de la población comerciante y artesana se vería privada de la posibilidad de tomar parte activa en la vida política. En relación con la clasificación citada, Will Durant en su obra la vida de Grecia, manifiesta que los impuestos se determinaban, para la primera clase, tomando como líquido imponible una cantidad que era de 12 veces la renta anual; para la segunda era de 10 veces; para la tercera de 5; quedando la cuarta clase exenta de impuestos directos, de lo cual se deduce que el impuesto sobre la propiedad era realmente un impuesto progresivo sobre la renta. Durant añade en la misma obra que durante la dictadura de Pisístrato, que orientó su política económica hacia la liberación del pueblo iniciada por Solón, se emprendieron grandes obras públicas para cuyo financiamiento creó un impuesto sobre los productos agrícolas, fundamental para las finanzas atenienses de la época. No obstante esto, se abandonó más tarde ya que la democracia en su evolución lo consideró ofensivo a la dignidad de la agricultura.

En Grecia, las contribuciones directas, de acuerdo a las tradiciones establecidas y arraigadas, se consideraban incompatibles con la libertad ciudadana, razón por la cual sólo en casos extremos se acudía a ellas. Los griegos, eran un pueblo que “llegaba a la fortuna

por el comercio y la industria, mucho más que por la propiedad territorial. En Atenas repugnaba, a menos de necesidad urgente, crear impuestos sobre la propiedad y el trabajo...” Así, encontramos que cuanto el estado ateniense pasaba por momentos difíciles, tanto los ciudadanos como los *metecos* se veían obligados a pagar un impuesto directo de carácter extraordinario y provisional, conocido con el nombre de *eisphora*. Se considera que este impuesto fue introducido por primera vez en Atenas por los años 426 o 427. Respecto al cobro del mismo, no se tiene conocimiento de cómo se realizaba en el siglo V, algunos investigadores suponen que, en esa época, se trataba de un impuesto sobre los ingresos y rentas que producían los bienes raíces. Sin embargo, “por cuanto también estaban sujetos a éste impuesto los *metecos*, que pagaban un sexto del total del mismo, es más probable la suposición de que ya en el siglo V, al igual que en el IV, se tratara de un impuesto sobre los bienes raíces y sobre los bienes muebles. En el año 428, la cantidad total recaudada por el *eisphora* se calculaba en 200 talentos.”

En resumen, a los gobiernos griegos les desagradó establecer contribuciones directas, ya que las consideraba contrarias a la libertad de los ciudadanos, por lo que al Impuesto Predial no lo encontramos como tal; sin embargo, los ingresos y rentas que producían los bienes raíces se agravaban a través de impuestos que se calculaban sobre la renta total de las personas, o bien sobre la agricultura.

C. IMPERIO ROMANO

En la forma más antigua de impuesto de emergencia o de guerra, el impuesto sobre el patrimonio se presenta ya en la antigüedad romana. A Servio Tulio, se le atribuye la creación del *tributum excensu*, que se calculaba sobre el patrimonio total de cada ciudadano. Estaban obligados al pago del tributo los propietarios territoriales *adanos* no propietarios que no formaban parte ni de las tribus, ni de las centurias que poseían una fortuna mobiliaria superior a 1 500 ases. Este impuesto se exigía en calidad de empréstito forzoso para gastos militares y se devolvía cuando mejoraba la situación. La proporción con que se cubrió el tributo “debió de ser de un *as* de impuesto por cada mil de capital, o sea cinco ases por cada yugada de tierra; pero en los casos de necesidad se cobró el dos y el

tres por mil.” Este tributo tenía el carácter de extraordinario y se dejó de cobrar después de la conquista de Macedonia, de tal forma que los ciudadanos quedaron libres de contribuciones directas hasta la época de César.

César como emperador, según lo comenta Guillermo Oncken en su obra de historia universal, realizó algunas reformas en relación con la hacienda. Para la recaudación de las contribuciones directas suprimió el sistema de arrendamientos. Dichas contribuciones las percibía el estado en prestaciones naturales, de acuerdo a las condiciones de las provincias, o bien en impuestos fijos. Durante su gobierno, César mandó verificar la medición y el catastro del territorio nacional y preparó la formación de un sistema general de impuestos que permitiera al gobierno central conocer detalladamente el estado de la población, así como sus riquezas.

Agrega Oncken que en la Época imperial en la que ya existía una regulación y un desarrollo más completo de la hacienda, Augusto César emprendió la tarea de hacer el censo completo de todas las provincias del imperio, trabajo que estuvo destinado en un principio a hacerse sólo de los ingresos existentes, pero que más tarde sirvió como base para la reforma de todo el sistema tributario de Roma. Para la realización del censo, se hicieron largos trabajos preparatorios a los que se agregaron después otros, con el objeto de facilitar la exactitud en el repartimiento de los impuestos sobre la propiedad territorial, para lo cual era necesario primero, determinar a quien pertenecían las tierras, es decir, si eran propiedad del estado, del municipio, o de los particulares, y luego clasificar los terrenos a fin de determinar el impuesto que debía aplicárseles. Este trabajo concluyó hasta la época de Trajano.

En el mismo censo se clasifican las tierras de labor en dos clases, atendiendo al término medio de la producción en diez años. La contribución territorial establecida sobre este criterio la pagaban los “poseedores”, o sea, los propietarios que podían vivir del producto de sus tierras. Aunque el impuesto se señalaba probablemente en dinero, se cubría, por regla general, en productos que se recibían al precio de una tarifa que en forma previa se establecía.

Más tarde, el emperador Dioclesiano llevó a cabo una reforma tributaria. La contribución territorial o impuesto sobre cosechas se convirtió en un gravamen sobre la tierra a cargo de los poseedores, tanto de las provincias como de Italia, que antes gozaba del beneficio de la exención: “la tierra cultivable, fuera de sembradura o de huerta, era dividida en *iuga*. La extensión del *iugum* variaba, según que la tierra estuviera en el llano o en las pendientes de los montes, y según produjera trigo, vino o aceite. No se intentó establecer ninguna otra diferencia ni se tuvieron en cuenta las condiciones locales. Todo el que cultivaba una finca debía declarar la extensión del terreno que cultivaba y el número de las cápitās en ella comprendidas, incluso el de las cabezas de ganado.

Ninguna novedad esencial introdujo Constantino, sucesor de Dioclesiano. En ese período, el recurso principal del tesoro seguía siendo la contribución territorial, extendida, por Dioclesiano a la propiedad inmueble de Italia. Dicha contribución se causaba por unidad de superficie, que se dividía en varias clases de acuerdo a su valor y a su producción, para cuyos efectos todo territorio estaba cuidadosamente “amillarado”. El catastro o amillaramiento, parece ser que se renovaba o rectificaba cada 15 años, período que se llamaba de “indicción”. El importe de la citada contribución se pagaba “en oro y en especie, y en ambos casos se exigía, como impuesto adicional, una cantidad de víveres y artículos de beber, arder y vestir, que se llamaba *anona*, y se destinaba a los almacenes del estado para el suministro de las guarniciones, tropas de campaña y empleados civiles. Según el caso se pagaba esta contribución también en oro.”

En conclusión, podemos decir que en Roma se aplicó un tributo que se calculaba sobre el patrimonio total de cada ciudadano, en el que quedaban incluidos desde luego los bienes territoriales. Asimismo, aplicaron una contribución territorial que se causaba sobre el producto de las tierras, las que se clasificaban según su localización y cultivo.

D. EDAD MEDIA

El nacimiento de la Edad Media o Medioevo, tiene sus orígenes en la decadencia de Roma.

En el siglo II d.C. el imperio romano había llegado a su apogeo, tan poderoso y vasto como era posible imaginarse, para conservar el dominio de sus territorios necesitaba mantener grandes ejércitos distribuidos por todas sus fronteras. La ambición de poder por parte de los generales de estos ejércitos provocó grandes y sangrientas luchas por el poder. Cada general pretendía ser emperador. Además los soldados ya no eran tan fuertes, patriotas o disciplinados como lo eran antes, y sumado a esto nos encontramos con un pueblo empobrecido y desmoralizado. En el año 400 d.C. la población del imperio había disminuido drásticamente, no se conocen las causas, reales. El imperio debía recaudar los impuestos para poder mantener sus ejércitos, cosa que cada día se les hacía más difícil. La producción agrícola consecuentemente también decaía, y Roma se vio obligada a depender de otras provincias, como las del norte de África, para subsistir. El ejército romano debió contratar extranjeros para sus ejércitos, lo que ocasionó que militara una elevada proporción de hombres extranjeros, sin arraigo patriótico alguno, en los ejércitos de Roma. Los esclavos, que representaban un alto porcentaje de la población, también eran extranjeros bárbaros, por decirlo con otras palabras, el imperio romano estaba "barbarizado".

Teodosio, último emperador de todo el imperio, lo dividió en oriente y occidente antes de morir. La capital del imperio de oriente fue Constantinopla, la actual Estambul, Roma fue la capital de occidente. En el 375 d.C. los pueblos bárbaros comenzaron a invadir con más fuerza a una Roma que veían disminuida.

Por otro lado, la antigua religiosidad romana sufrió severos cambios a causa de la difusión del Cristianismo, hasta que Constantino, la declaró como religión oficial del Imperio Oriental en el 330 d.C. El imperio de occidente se debilitaba cada vez más hasta que la última invasión de los bárbaros héraculos, comandados por un tal Odoacro, en el año 476 d.C. derrotó definitivamente a la Roma Occidental.

Algunas citas históricas comunes de la llamada Edad Media podrían ser las siguientes:

1. Las invasiones y conquistas de los bárbaros, sobre las diversas provincias del imperio romano.
2. El establecimiento del Imperio de Carlomagno, guerrero franco que intentó reconstruir el antiguo imperio de Roma.
3. El nacimiento, en Arabia, de una nueva religión, llamada musulmana o Islam, predicada por el Profeta Mahoma.
4. La implantación de un nuevo sistema de "gobierno", conocido como feudalismo, mediante el cual unos pocos terratenientes se adueñaron de las tierras europeas y de sus habitantes, a quienes les permitían explotar sus tierras a cambio de un impuesto.
5. Las Cruzadas que fueron expediciones religiosas y militares, para recuperar el sepulcro de Cristo.
6. La desigualdad social y el predominio de la Iglesia fueron otras de las características de esta época.

I. IMPLANTACIÓN DEL FEUDALISMO

En la Edad Media existía una clase social muy alta, formada por un grupo privilegiado de guerreros y religiosos, estos últimos miembros destacados de la Iglesia. La nobleza guerrera vivía en los castillos, y sus principales ocupaciones eran la guerra y los torneos de combate entre caballeros. Sus ingresos procedían de los tributos que les pagaban sus siervos por el usufructo de sus tierras. Los caballeros eran de una clase social un poco menor que los terratenientes militares y religiosos, y se podía llegar a ella, gracias a algún

mérito durante una guerra o combate. Los sacerdotes, abades y obispos pertenecían al mismo grupo social que la nobleza guerrera, y eran los responsables de la dirección de una de las instituciones más importantes de la Edad Media la Iglesia, cuya importancia se había consolidado tiempo atrás, cuando el imperio romano le había donado grandes extensiones de territorios en diferentes lugares de Europa. Este poder hizo que la vida de los obispos y abades se deformara notablemente alejándose de los principios básicos del cristianismo y que tuvieran una vida de riquezas, homenajes y tributos, y siervos que les trabajaban la tierra. Para justificar esta forma cómoda de vida, los teólogos afanaban que para mantener la sociedad en armonía debían existir tres clases sociales, interdependientes: los que guerreaban, los que oraban y los que trabajaban. Otras de las funciones importantes de la iglesia fue el monopolio de la educación en el Occidente y Cercano Oriente Europeo, dado que muchos monasterios e iglesias se dedicaron a conservar, traducir, interpretar y archivar todos los libros de la época antigua, lo que hizo que se transformaran en verdaderos centros de cultura. El idioma utilizado era el latín, y era considerado como una lengua culta y universal.

Los campesinos eran la clase social más baja de la época, y se dedicaban a la cría de animales y a la agricultura. Actividades que desarrollaban ya desde varios siglos atrás, cuando comenzó la decadencia del imperio romano. Cada familia funcionaba como una unidad de producción y producían lo necesario para vivir o sobrevivir. Con el tiempo éstos debieron también cultivar para mantener a la nobleza guerrera y religiosa.

II. EL CONTRATO FEUDAL

El feudo era el beneficio o tierra concedida por un señor en premio de servicios prestados y con la obligación de prestar otros nuevos. El vasallo podía enfeudar una parte de su feudo a vasallos de inferior categoría; así que un mismo individuo podía ser señor y vasallo a la vez. El Alodio era una propiedad completa. Los propietarios de alodios eran aquellos que habían recibido de sus antepasados una herencia libre de toda obligación y de todo tributo. A menudo estos propietarios se presentaban a algún jefe poderoso, y le recomendaban su alodio, a fin de que lo defendiese. El que iba a recibir la tierra se presentaba ante el señor feudal con las dos manos juntas, en señal de humildad, se

arrodillaba, y poniendo sus manos en las del señor, le decía: «Señor, vengo a vuestro homenaje, en vuestra fe, y me convierto en vuestro hombre de boca y de manos prometiendo y jurándose fe y lealtad respecto de todos y contra todos, y guardar vuestro derecho en mi poder.» Luego venía la ceremonia de la fe o juramento, y en seguida el señor le concedía la investidura, entregándole un terrón con *yerba* o una rama de árbol cuando se trataba de un gran feudo se entregaba una espada o un estandarte.

III. OBLIGACIONES DEL VASALLO.

Las obligaciones del vasallo eran de dos clases: morales y materiales. Entre las morales figuraban la de guardar los secretos del señor, descubrirle las tramas de sus enemigos, defenderle, de darle el caballo en las batallas si perdía el suyo, ocupar su puesto en el cautiverio si caía prisionero, respetar y hacer respetar su honra. Las obligaciones materiales eran: El servicio militar, con un número de hombres y una duración variables; según la importancia del feudo. La fianza u obligación de ayudar al señor a administrar justicia y prestar su brazo para hacer cumplir la sentencia pronunciada. Los subsidios, que el vasallo debía principalmente cuando el señor tenía que pagar rescate para salir de cautiverio o casaba a una hija. A estas obligaciones se añadían otras particulares, como la de servirse del molino, de la prensa y del horno del señor. mediante el pago de una cantidad determinada; darle parte de los frutos o prestarle un número dado de jornales.

IV. DECADENCIA DE LA SOCIEDAD FEUDAL

Alrededor del 1300 d.C., comenzaron a manifestarse signos de agotamiento general. La expansión de la producción y el comercio se hizo cada vez mas lenta y finalmente se detuvo, la sociedad feudal había llegado a su límite. Esto significaba que la agricultura, el comercio, la artesanía, el conocimiento y la cultura, no producían nuevos resultados. Este estancamiento se debió a que la tierras se fueron desgastando debido a su continua producción, además un desmejoramiento general en el clima en los primeros años del siglo XIV, que originó grandes pérdidas en las cosechas. Al no existir una gran producción y gran demanda, hubo un alza en los precios que provocó carestía de alimentos, y consecuentemente el hambre se hizo sentir en gran parte de Europa. Debido a las malas

condiciones higiénicas, y a la mala alimentación de las poblaciones, una enfermedad transmitida por la pulga de la ratas, fomento a partir de 1357, la expansión de la "peste negra" o "muerte negra" que azotó a toda Europa, mermando en pocos años a la tercera parte de su población. Esto produjo la desorganización de los señoríos, Los campesinos escapaban de los feudos y se fueron reunieron en ciudades independientes, o en los bosques, mientras que algunos otros formaron grupos para en los caminos.

Esta situación planteo un problema entre los señores feudales, que se vieron obligados a reconocer que su vida dependía de la mano de obra de otros en sus tierras, y por lo tanto debieron comprar nueva mano de obra, contratando trabajadores a cambio de un salario. También debieron arrendar sus tierra a un precio cada vez más bajo. Esta transformación fue el primer gran debilitamiento de la sociedad feudal.

El hambre continuaba, las cosechas no alcanzaban para satisfacer a la población, los campesinos comenzaron a rebelarse generando graves conflictos sociales durante los dos siglos siguientes. Los campesinos reunidos en grupos de hasta 6,000 personas armados con sus instrumentos de trabajo diario, atacaban los castillos de los señores y destrozaban todo, hasta colgar o linchar a la familia feudal completa. Las más importantes y famosas revueltas de campesinos en la Baja Edad Media fueron las de Inglaterra en 1381, y Francia en 1354.

De conformidad con lo anterior podemos concluir lo siguiente. En la edad media los impuestos no se pagaban con dinero, sino en especie, con trabajo o una parte de su producción agraria. Como los servicios que ofrecían gobiernos consistían esencialmente en la defensa militar, o en la realización de alguna obra de utilidad pública como la construcción de carreteras, el cobro de impuestos en especie era suficiente para cumplir estos objetivos.

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO PREDIAL EN MÉXICO.

A. ÉPOCA PRECOLOMBINA

I. ORGANIZACIÓN SOCIAL.

La organización social del México antiguo se caracteriza por tener rasgos que atañen simultáneamente a diferentes aspectos de la sociedad, y que conviene hacer resaltar de inicio para su consideración prudente a lo largo de nuestra exposición, ya que constituyen en cierto modo una justificación del orden en que se presentan los datos.

Se ha visto que la base tecnológica en el México precolombino, durante el periodo específico de la Conquista, era una simple continuación de la ya lograda desde mucho tiempo atrás por pueblos más antiguos del continente. Es de pensar, por lo tanto, que la naturaleza de la sociedad, tal como la conocemos en el periodo pictórico, era también, en sus rasgos generales, la característica de los horizontes anteriores en el desarrollo de Mesoamérica.

La base material era suficientemente amplia para sostener a una sociedad amplia y compleja, con una división social del trabajo que incluía tanto especialización en distintas actividades productivas, como estratificación social; es decir, una distribución desigual del poder económico y político entre los distintos sectores sociales, que establecía una diferenciación en cuanto a los derechos a los medios de producción, y al control de los órganos de gobierno. Sin embargo, la división social del trabajo presenta varios rasgos de tipo relativamente primitivo, y característicos de las altas culturas arcaicas en las primeras etapas del desarrollo de la civilización.

La especialización en las distintas ramas de la producción estaba relativamente poco desarrollada. La familia campesina producía no únicamente sus alimentos mediante el cultivo, sino que también atendía a sus necesidades con otras actividades, como el tejido a cargo de las mujeres, y la construcción de la casa familiar. Las actividades más especializadas se concentraban en la producción de artículos de lujo para los sectores superiores de la sociedad. La división del trabajo en gran parte era parcial y temporera: la especialización comprendía únicamente parte de las actividades del especialista, y las

distintas actividades se ejercían en tiempos distintos. En lo económico, esto quiere decir que parte de los artesanos eran al mismo tiempo labradores que dedicaban sólo parte de su tiempo a la actividad artesanal. En lo político había una especialización temporal en las actividades militares, ceremoniales y gubernamentales. Los funcionarios menores, por ejemplo, se turnaban en el desempeño de sus funciones como mandones de los solteros del común, o de los sacerdotes que cuidaban los templos; los funcionarios superiores desempeñaban además actividades militares y religiosas.

A pesar de la existencia de mercados y de bienes, como cacao y mantas, que se usaban como medios generalizados de pago, la economía del México antiguo era básicamente una economía natural, es decir, se fundaba en el sistema de dar pagos en especie o en trabajo. Se encuentra este procedimiento en el trueque que se practicaba en los mercados, aunque lo más importante era el sistema de prestaciones en especie, y el trabajo como parte de la relación entre los distintos estamentos. El productor plebeyo contribuía su excedente en forma de productos y de servicios personales. Los señores del estamento dominante cumplían con sus responsabilidades dando pagos en especie y en fuentes de productos, es decir, tierra y trabajadores. Dada la existencia de una economía natural, la acumulación de excedentes requiere organizar separadamente la colección de las prestaciones de cada tipo de producto y la organización de los servicios personales para cada una de las actividades productivas en que se van a emplear. La falta de animales domésticos para el trabajo y de máquinas basadas en la rueda obligaba al uso directo de la energía humana: el sistema productivo requería el trabajo conjunto de masas de trabajadores dedicados a una misma obra -la cooperación simple- como la única manera de realizar trabajos que exigían el uso de grandes cantidades de energía, muy especialmente en las obras de construcción y en el transporte. Los excedentes de los trabajadores individuales y de los hogares campesinos eran de cantidad limitada y de naturaleza variable. Para acumular grandes excedentes era necesario juntar los pequeños excedentes de un gran número de productores.

Todos estos rasgos requerían el control de grandes masas de productores, bien fuera para extraer los excedentes en especie, o para organizar la cooperación para las obras

públicas. El hecho de que la especialización fuera de tipo temporal requería también una organización del tiempo: las distintas actividades debían realizarse cada una en un tiempo específico, y las variadas tandas de trabajadores necesitaban, cada una, su tiempo en que prestar su trabajo.

Parte del carácter limitado de la división social del trabajo es lo que puede llamarse "fusión institucional" característica de sociedades primitivas y arcaicas, en las que aparecen combinadas actividades que en sociedades más complejas se desdoblán en instituciones claramente separadas. Las actividades económicas, políticas, militares y ceremoniales estaban íntimamente conectadas en cuanto a las instituciones y el personal que las emprendía. La economía estaba dirigida por el estado; las relaciones económicas en la producción y distribución de bienes se basaban en las relaciones políticas de sujeción y dominio. Parte fundamental del excedente económico se destinaba a obras públicas y a los gastos ceremoniales de las instituciones políticas y religiosas. El militarismo y el ceremonial religioso estaban íntimamente relacionados con el culto guerrero. Los altos personajes del gobierno se dedicaban a actividades tanto civiles como militares y religiosas dentro de cada uno de estos campos se combinaban los aspectos legislativos y judiciales.

El control político de los medios de producción en condiciones de economía natural se manifestaba principalmente en la asignación, por el soberano, de tierras y de tributarios a instituciones o individuos. El soberano sólo en parte hacía sus pagos en especie con los bienes que obtenía como tributo, o de sus tierras y artesanos. La norma era asignar las fuentes mismas que habían de producir esos bienes, o sea tierra y tributarios, lo cual significaba una cesión de autoridad sobre la gente y una segmentación del territorio, es decir, una descentralización política.

Todas las entidades políticas estaban formadas mediante la integración de distintos segmentos sociales o territoriales. Esto era en parte consecuencia del sistema de asignación de tierras y tributarios que producía nuevos señoríos o parcialidades dentro de una entidad anterior más uniforme. Era asimismo el resultado de la unión parcial de pueblos y territorios originalmente separados, del establecimiento de colonias en nuevas regiones, del asentamiento de grupos extranjeros acogidos para constituir nuevos segmentos, y de la

dominación de señoríos extranjeros, en distinto grado de sometimiento político, y con distintas exigencias para el pago de tributos. Las unidades políticas mayores, como el llamado imperio azteca, eran alianzas fluctuantes, con funciones limitadas, de unidades políticas autónomas más perdurables, las cuales estaban a su vez subdivididas en segmentos que eran sobre todo señoríos territoriales, aunque también podían estar ligados a poblaciones de origen étnico particular, y al desempeño dentro de la organización política de funciones especiales. Con base en esta especialización de funciones, o de su origen étnico, un grupo dado podía tener lazos especiales con elementos semejantes de otros señoríos, de modo que había un entrecruzamiento de las fronteras étnicas, políticas y económicas que integraba en un conjunto mayor regiones geográficas más amplias que las definidas por las fronteras políticas de un señorío particular. Aunque no hubiera unidad política en la zona náhuatl, como en Mesoamérica en general, sí había lo que se podría llamar una especie de derecho internacional operante, con usos bien definidos de cómo mantener relaciones económicas, ceremoniales, y aun de cómo hacer la guerra que establecía una unidad sociocultural más duradera que las unidades políticas formales.

Los segmentos político-territoriales que constituían un señorío estaban conectados con el sistema de estratificación social, en tanto que unos grupos podían incluir a las familias nobles políticamente dominantes, mientras que otros se componían de modo total o preponderante de plebeyos. Pero aún así los segmentos solían estar internamente bien diferenciados entre nobles y plebeyos, de modo que el estamento dominador tomaba la forma de un grupo de jefes que eran los señores naturales de sus súbditos con los cuales estaban ligados mediante lazos étnicos e incluso de parentesco. Las divisiones estamentales estaban en unas ocasiones reforzadas por distinciones étnicas, como en los lugares donde la gente común era otomí y la nobleza de origen náhuatl o nahuatizada; pero los lazos étnicos cortaban a través de las distinciones estamentales, incluso dentro de un mismo señorío, el cual puede aparecer entonces como un concierto de grupos distintos cada uno con sus propios señores.

Estos segmentos político-territoriales, con población a menudo de origen étnico particular, son los que se denominan en náhuatl, *calpulli* en plural, *calpultin* a veces

castellanizado en calpul. Se ha debatido mucho la naturaleza del calpul sobre todo si era o no un clan. De hecho, en náhuatl el término calpulli se aplicaba a los segmentos en que se subdividía la sociedad en sus distintos niveles de organización territorial. Se usa para designar desde las llamadas a veces en español tribus nahuatlacas: mexica, tepaneca, xochimilca, etc. hasta barrios o aldeas que comprendían un pequeño número de familias.

La importancia del factor étnico o de parentesco para definir la pertenencia al grupo era distinta en estos varios casos. Más importante que determinar si la pertenencia al calpul se reglamentaba mediante el parentesco, es determinar la función del calpul dentro de la estructura social. Los calpules eran subdivisiones político-territoriales que funcionaban como unidades corporativas en distintos aspectos -económicos, administrativos, militares y ceremoniales- de la organización social. El aspecto corporativo se manifiesta muy principalmente en los derechos colectivos a la tierra y en la obligación colectiva de desempeñar ciertas funciones sociales.

Los segmentos corporativos -llámense calpules o de otro modo- participaban en la división social del trabajo de diferentes maneras. Podían ser grupos dedicados a actividades diferentes, como distintas artesanías, o el culto de diversos dioses; bien fuera actuando todos al mismo tiempo, cada uno en su tarea como en las artesanías, o bien turnándose para que cada grupo asumiera la responsabilidad de sus distintas actividades cada una a su debido tiempo, como era en parte el uso en la organización del culto a los varios dioses, cada uno de los cuales se celebraba en fechas distintas y por distintos grupos de fieles. El principio de turnos era también muy importante cuando grupos distintos se encargaban de las mismas actividades, asumiendo cada uno la responsabilidad durante una temporada distinta. En la época colonial, cuando se continuó usando el mismo procedimiento en la prestación de servicios, se usaba la expresión "por su rueda y tanda", es decir, los trabajadores se agrupaban en tandas que se iban rotando de modo que un grupo dado trabajaba nada más un tiempo limitado sin que nunca dejara de haber alguno trabajando. En la sociedad prehispánica este principio se usó intensamente, no sólo en la organización económica, como en las obras públicas, en la rotación de servicios domésticos y bienes de consumo diario que los renteros daban a su señor, o en el turno de distintas provincias para

abastecer cada una: por temporadas los palacios reales o los templos, sino que también se turnaban los nobles y los mayordomos que daban sus servicios administrativos en palacio, los jóvenes de las casas de solteros que acudían a la casa de cantos, o los sacerdotes que se turnaban en el servicio de los templos.

Las tandas de trabajadores formaban cuadrillas, con una organización semejante a la militar, puestas a las órdenes de sus mandones o capitanes encargados de reclutarlos y dirigirlos. Los mayordomos y otros funcionarios estaban organizados de manera semejante. El sistema de turnos supone la coordinación de distintos grupos de gente, generalmente cada uno con su territorio, que se dedican a actividades determinadas en periodos definidos de tiempo. La organización social se ve como un conjunto de grupos estructurados según principios ordenadores que relacionan espacio, tiempo, gente y actividad. La visión mesoamericana de lo sobrenatural se basaba en estos principios y proporcionaba modelos ideológicos para la organización social. Esta visión estructuralista, como hoy se diría, de la sociedad mesoamericana tiene su base bien marcada en la división social del trabajo.

Para examinar el tipo de estratificación social que existía en Mesoamérica no es el mejor modelo el tipo de clase social que existe en las sociedades modernas, donde rige la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley, y la posibilidad teórica de alcanzar libremente las distintas posiciones sociales. Es más adecuado utilizar el concepto de estamento, como categoría jurídica que combina todo un conjunto de funciones económicas, políticas y sociales, distintas para cada estamento. Todo individuo pertenece por necesidad a un estamento dado y, por lo tanto, tiene los derechos y obligaciones de ese estamento. En lugar de libertad de acción e igualdad ante la ley, el individuo actúa según su adscripción a un estamento determinado. La organización estamental constituye otro ejemplo de la fusión institucional de los distintos aspectos de la organización social. Los derechos de propiedad, a menudo considerados como condición previa a la formación de clases sociales, son de naturaleza diferente para cada estamento, y están vinculados a las distintas posiciones sociales políticamente definidas. Las posibilidades de movilidad social están circunscritas dentro de un estamento dado, o bien toman la forma de cambiar de estamento, todo ello según cauces predeterminados en la estructura formal de la sociedad. En el México antiguo,

la masa campesina y artesana que formaba el estamento plebeyo estaba agrupada en unidades corporativas, los calpules, organizadas colectivamente para el desempeño de sus funciones sociales. Los miembros de los rangos más elevados en el sistema estamental formaban los consejos superiores de la jerarquía política y ceremonial que funcionaban como cuerpos colegiados encargados colectivamente de las distintas esferas de gobierno. Incluso en las funciones no desempeñadas por consejos numerosos, eran frecuentes equipos de cuatro a dos funcionarios. En estos casos, como en los consejos, cada uno de los funcionarios podía representar una división territorial, o estrato social, o bien tener distintas asociaciones ceremoniales. Si bien se ha tratado de presentar los rasgos sobresalientes de la estructura social mesoamericana fundamentándolos en sus raíces tecnológicas y sus consecuencias en la división social del trabajo, la descripción de las instituciones sociales tal como estaban estructuradas en la sociedad mexicana requiere de examinar, desde luego, la organización estamental.

El estamento dominante en el centro de México incluía tres rangos fundamentales, designados cada uno mediante una palabra náhuatl de uso general. El rango más elevado era el del rey o tlatoani, en plural tlatoque o tlatoanime, que literalmente significaba hablador, mandón o gobernante. Era el soberano de una ciudad o señorío. Y como casi todas las unidades políticas estaban subdivididas en parcialidades político-territoriales, era entonces frecuente que en una ciudad hubiera varios señores con título de rey, cada uno el soberano de una parcialidad o cabecera. También era normal que bajo la autoridad suprema del tlatoani de una ciudad como México o Tetzcoco hubiera varios otros señores del mismo título, jefes de ciudades dependientes. Esta distinción se marcaba llamando huey tlatoani o gran señor al de mayor autoridad, como lo era Moctezuma en relación con los señores de otras ciudades dependientes directamente de Tenochtitlan: Colhuacan, Itzamalapa, Ecatepec, etc. El tlatoani era la autoridad suprema de su señorío y combinaba funciones civiles, militares y religiosas, judiciales y legislativas. Era también el centro rector de la organización económica: recibía tributos y servicios de la gente común, así como los productos de ciertas tierras, tlatocamilli o "milpas del rey", especialmente asignadas a su sustento, que se rentaban o se cultivaban con los servicios del común. Podía además asignar recursos de tierras o tributos a otros señores, a guerreros distinguidos, a los templos o a los

barrios de la 'gente común. El tlatoani era generalmente noble de nacimiento, miembro de una casa noble o teccalli, y como tal disponía además de tierras patrimoniales aparte de las que tenía como rey. Un tlatoani gobernaba por vida y por lo general le sucedía un pariente. El sistema de sucesión variaba. En algunos lugares, como Tetzaco y otros señoríos chichimecas, prevalecía la sucesión de padre a hijo. En otros, y éste era el caso de Tenochtitlan, sucedía un colateral, hermano, primo o sobrino del antecesor. En todo caso, pero sobre todo en el sistema tenochca, el sucesor debía haberse distinguido en la jerarquía político-militar alcanzando puestos que lo señalaban como candidato a la realeza, y la selección se efectuaba en una asamblea de notables que incluía prácticamente a todos los miembros del estrato dominante.

El segundo rango era el de señor, teuctli (o tecuhtli, en plural teteuctin o tetcuhtin). Estos eran títulos de estatus variable, que podían haber sido creados por un tlatoani y que en todo caso requerían su aprobación. El mismo tlatoani tenía también título de teuctli. El rey de México, por ejemplo, era el Colhuateuctli, "Señor de los colhuas"; el de Tetzaco, Chichimecateuctli, "Señor de los chichimecas". El teuctli era jefe de una casa señorial, teccalli, dotada con tierras y gentes del común llamadas teccalleque (gente de la casa señorial), que rendían sus tributos y servicios al teuctli en vez de dados directamente al tlatoani. Un teuctli estaba a cargo de la administración de esta gente y además ocupaba puestos de la organización política bajo el poder supremo del rey. El título de teuctli con sus atribuciones y sus bienes podía ser el resultado de una decisión política del rey, como sucedió en Tenochtitlan después de la derrota de Azcapotzalco, cuando, el rey Itzcoatl creó varios títulos de teuctli que distribuyó entre los miembros de su linaje. Comúnmente, estos títulos se transmitían mediante herencia siguiendo reglas semejantes a la sucesión a la realeza, si bien era necesaria la sanción del rey. Algunas fuentes dicen que el rey escogía al sucesor de entre los herederos del teuctli; otras, simplemente que el rey aprobaba la sucesión. De Huexotzinco, se dice, que a la muerte de un teuctli todos los nobles de la casa señorial se reunían para escoger al sucesor, de manera semejante a como se escogía en Tenochtitlan a un nuevo rey, en asamblea de sus parientes. En algunos lugares las distintas casas señoriales y sus jefes representaban linajes distintos, a veces de diferente origen étnico; el caso de Chalco es el mejor documentado. En otros casos, miembros de un mismo

linaje ostentaban varios títulos de teuctli. Así era en Tenochtitlan donde todos los señores parecen haber sido miembros del linaje reinante y descendientes del primer rey, Acamapichtli.

El tercer grado en el estrato superior es el de noble o pilli (en plural pipiltin). Literalmente quiere decir "hijo", y se entiende este uso como el de infante o hijodalgo en castellano, porque era el rango de todos los hijos de un teuctli o tlatoani. De este modo, pipiltin es un término general para todo el estrato superior, puesto que reyes y señores eran también nobles de nacimiento; pero en sentido limitado, también se usa para los nobles que no han alcanzado rango de rey o señor. Como parientes de un señor, estaban relacionados con la casa señorial de uno de cuyos señores descendían, y tenían derecho a recibir sustento de los bienes de esa casa, bien fuera en especie o en forma de tierra. La de un noble se llamaba pillalli, "tierra del noble", y la trabajaban renteros que en náhuatl recibían el nombre de mayeque (en singular maye), literalmente "braceros". Además, los nobles tenían la obligación de prestar servicios a sus señores y al rey. Se les empleaba en los puestos inferiores de la organización civil y militar, y los más distinguidos y más cercanos parientes de un señor lograban subir hasta alcanzar el título de teuctli. Había diferentes rangos entre los pipiltin según el de sus padres. El hijo de un rey recibía el nombre de tlatocapilli, "hijo de rey"; el de un señor, tecpilli, "hijo de señor"; además se distinguía el hijo legítimo habido en una mujer de rango al que se llamaba tlazopilli, "hijo precioso", del habido de una concubina llamado simplemente calpampilli, "hijo de la casa". El rey podía castigar a un noble degradándolo al rango de plebeyo.

A pesar de la distinción tan marcada entre la nobleza de abolengo y la gente común, era posible que ésta alcanzara una posición privilegiada constituyendo un sector especial de la nobleza. De hecho, algunos puestos en la organización política estaban reservados a gente de origen plebeyo. La manera de ascender desde el común a la nobleza era mediante méritos militares. Los españoles compararon estos nobles de origen plebeyo a los caballeros pardos o caballeros villanos de la Castilla medieval; el nombre náhuatl era quauhpilli, literalmente "hijo de águila" (o "noble águila") expresión en que águila es también metáfora de guerra o guerrero. El ascenso social y militar se describe adelante en

conexión con la casa de solteros (telpochcalli). El guerrero ennoblecido estaba libre de pagar tributo, recibía tierras y pasaba a formar parte del grupo de funcionarios. Sin embargo, estaban sujetos a algunas restricciones como la de no poder usar en sus atavíos militares ciertos plumajes reservados a la nobleza de abolengo. Los descendientes de estos meritorios también nacían con rango de noble o pilli, pero se les reputaba como de menor prestigio.

Se ve, pues, que los tres distintos rangos del estrato dominante, reyes, señores y nobles, no son niveles separados sino que están conectados entre sí mediante el parentesco y que es posible subir de un nivel a otro. El rey es el señor o teuctli de la casa señorial que ejerce el poder supremo. Los pipiltin son los descendientes de un señor. Entonces, una casa señorial es un linaje, encabezado por el teuctli, sucesor de los jefes anteriores, y que incluye a todos los que descienden de un señor de esa casa. Ser noble supone ser descendiente de una casa u otra, de la cual se obtiene rango, bienes y estatus político. El rango social se gradúa según la distancia al teuctli antecesor; un hijo de señor tiene mayor rango que un simple nieto. No está enteramente claro si este proceso de perder rango conforme a la lejanía del señor antecesor, llevaba a los parientes más remotos hasta el punto de ser considerados como gente común. Es de importancia notar que se atribuye a Moctezuma el Viejo haber aconsejado a sus numerosos hijos que, como no todos podían alcanzar la realeza, se dedicaran a otras ocupaciones como las artesanías. También sabemos que en Tlaxcala el señor de un teccalli daba tierras a sus "soldados, amigos y parientes", quienes estaban obligados a servirle en su palacio como "cantinas" y dar en reconocimiento aves, caza y flores. Éstos recibían el nombre de teixhuihuan, literalmente "nietos", lo cual indica que eran parientes remotos de sus señores. En todo caso, puede decirse que las casas señoriales eran linajes internamente diferenciados entre el señor y los nobles de distintos niveles, y que formaban grupos corporativos dentro de la organización económica y política. Desde el punto de vista del parentesco, sin embargo, un linaje dado podía controlar varias casas señoriales. Datos de Chalco muestran que un señor podía reunir varios títulos, los cuales podía después separar de nuevo trasmitiéndolos a sucesores diferentes. También se sabe que había casas nobles de distinto nombre y de distinta importancia. Por ejemplo, en Tlaxcala y en Huexotzinco se distingue entre teccalli, "casa señorial", pilcalli, "casa

noble", huehuecalli, "casa antigua", y yaotequihuacacalli, "casa de capitán". Algunas de estas últimas casas de menor rango pueden haber estado asignadas a miembros de un linaje señorial; en otros casos tal vez se trate de los títulos y bienes concedidos a guerreros distinguidos del común.

El rango de un noble dependía del estatus del padre y de la madre. En el México antiguo se practicaba la poliginia; un hombre podía tener varias mujeres. En el caso de la nobleza hay datos detallados que muestran cómo las distintas mujeres tenían estatus diferentes relacionados con el rango de sus padres, su lugar de origen y la manera en que se concertaba el casamiento. El rango y los privilegios de los hijos dependían de todos estos factores. La manera más estimada y más ceremoniosa de realizar un matrimonio suponía una negociación entre los padres de los contrayentes mediante el uso de casamenteras. Por este motivo la mujer así obtenida se llamaba cihuatlantli, literalmente "mujer pedida", que a veces se traduce como mujer legítima. Las mujeres de alto rango, de las que se esperaba que nacieran los hijos que ocurrían altos puestos y sucederían al padre, se casaban siempre de esta manera. Además, un señor podía tomar, sin el mismo ceremonial, mujeres de nivel social más bajo, las cuales tenían la categoría de mecatl, en general traducido por concubina. Los hijos de estas mujeres, los calpampilli, alcanzaban altos puestos sólo en casos excepcionales. La regulación del matrimonio también entra en el problema tan debatido por los antropólogos de si en el México antiguo existían la exogamia o la endogamia, es decir, reglas de casarse fuera o dentro del linaje. Los casos bien conocidos de las principales dinastías del Valle de México muestran que todo tipo de casamientos entre parientes eran posibles excepto entre padres e hijos y entre hermanos.

Es claro que, hasta donde alcanzan los datos, tenía mayor importancia la conexión por vía de varón; pero también se obtenían derechos por la ascendencia materna. También se ve que no se puede hablar de exogamia de linaje patrilineal, sino que, al contrario, en ciertos casos se prefiere el matrimonio con una pariente. En los casos de Tetzaco y Teotihuacan predomina el casamiento con una no parienta o con mujer del linaje de la madre, pero también hay matrimonios entre parientes. En términos antropológicos parece ser entonces que los linajes nobles del antiguo México eran ambilineales, aunque con

mayor importancia de la línea masculina y que no eran parte de la regulación del matrimonio sino que había distintos tipos de casamiento y se prefería uno u otro según las circunstancias políticas y las reglas de sucesión.

El sistema tenochca de casamientos entre agnados y sucesión colateral parece estar relacionado con el hecho de que este linaje ejercía el poder supremo. Las reglas de sucesión colateral y las alianzas matrimoniales descritas permitían mantener como señores en varios puestos del reino a los parientes más allegados del rey de México, evitando la formación de linajes separados en otros señoríos que pudieran desarrollar intereses locales opuestos a los de] rey tenochca.

El común del pueblo recibía el nombre de macehualtin (singular macehualli), del que proviene en la época colonial el término macegual. Los maceguales eran los gobernados y tenían la obligación, de pagar tributos y servicios personales. Estaban organizados en las unidades territoriales llamadas calpules, barrios que poseían la tierra en común y que eran también unidades para la recolección de tributos y servicios. Dentro del común había cierta diferenciación social. Aunque los miembros del calpul tenían derecho a obtener parcelas para el uso familiar, no todos lograban igual cantidad de tierra, y los que no la tenían de suficiente extensión o calidad a veces la rentaban de otros miembros del calpul o de gente de otros calpules mejor dotados de tierras. Además, había la diferenciación basada en las distintas ocupaciones; los mercaderes y artesanos pagaban tributo en los productos de su oficio o daban servicios especializados y estaban organizados por este motivo en grupos de tributarios aparte de los de la generalidad de los labradores. Además tenían también cultos particulares con su organización propia. Una diferenciación importante se debía a la naturaleza de la persona a la cual se destinaba el tributo de los maceguales. La generalidad de éstos debían sus tributos y servicios al rey o tlatoani; pero grupos de ellos, bien fuera barrios enteros o sólo fracciones, estaban asignados a los Señores o teteuctin y recibían el nombre de teccaleque, gente del teccalli o casa señorial. Por otra parte, los nobles o pipiltin tenían renteros llamados tlamaitl "mano de la tierra", o mayeque, "braceros", que pagaban al noble parte de su cosecha, o bien le cultivaban otra parte de sus tierras, además de dar servicio doméstico. Los mayeques no tenían que pagar

tributos y servicios al rey puesto que los daban al noble y transmitían las tierras que ocupaban a sus herederos con las mismas obligaciones, pero sí debían servicio militar al soberano. Resulta difícil precisar en detalle las distinciones entre maceques y otros grupos de macegales, tal vez porque después, de la Conquista se confundieron algunas de las categorías de la población dependiente, y porque había diferencias regionales todavía no bien estudiadas. También hay dudas de hasta que punto estaban los maceques fuera de la organización comunitaria de los calpules. Los macegales estaban también organizados en cuadrillas de veinte hombres para la recolección de tributos y servicios; cada veintena tenía su cabecilla y varias de ellas, estaban agrupadas en equipos más grandes, generalmente de cien hombres (5 veintenas) a las órdenes de otro mandón de mayor importancia. Los barrios más pequeños a veces coincidían con una de estas veintenas, pero las grandes divisiones territoriales incluían varias. Los mandones solían transmitir su puesto por herencia. Cuando un macegual alcanzaba los 52 años de edad, duración de un ciclo calendárico, quedaba libre de tributo y servicios. Los "viejos del barrio" (calpulhuehuetque) ocupaban una posición importante, en el ceremonial religioso y además el jefe del barrio les consultaba en todos los asuntos de importancia.

Los individuos llamados en náhuatl *tlacotin*, en singular *tlacotli*, se suelen designar en español con el nombre de esclavos. Realmente la categoría náhuatl incluía diferentes grados de servidumbre. El caso más general era el de individuos que vendían a sí mismos o a sus hijos a cambio de ciertos bienes, lo cual significaba simplemente la obligación de servir. En lo demás el *tlacotli* conservaba su libertad individual, podía tener bienes propios y aun esclavos. Se podía casar libremente y sus hijos no heredaban la condición de esclavo. A veces una familia podía obligarse a proporcionar permanentemente un esclavo, el cual era un miembro de la familia, que podía cambiar a través del tiempo; sólo entonces se puede hablar de transmisión hereditaria de la servidumbre; es lo que en náhuatl se llamaba *huehuetlacolli*, "servidumbre antigua". Por lo general los esclavos prestaban servicio doméstico, las mujeres en moler y tejer, los hombres en el transporte, traer leña y además el cultivo. Parece ser que gran parte de estos esclavos formaban parte del hogar de sus amos; era posible que un hombre se casara con su esclava e incluso que una viuda se casara con un esclavo de la casa. Cuando un esclavo no se portaba bien, su amo lo regañaba

públicamente, y de reincidir le ponía una collera y/o podía vender en el mercado. Un esclavo que había sido vendido así cuatro veces podía ser ofrendado en sacrificio. También había esclavos condenados a la servidumbre por ciertos crímenes; en algunos casos se trataba simplemente de la obligación de restituir mediante la servidumbre el valor de un robo, pero en otros parece que se les podía sacrificar.

Se tienen menos detalles de los usos matrimoniales entre los macegales que entre la nobleza. Predominaban los casamientos dentro del estamento macegual, y la poliginia, si bien posible entre los macegales, parece haber sido poco frecuente, aunque en algunas regiones era usual. En cambio, se dice que entre algunos grupos no náhuatl los macegales tenían una sola mujer. A semejanza de la nobleza, la forma más prestigiosa de tomar mujer era la petición por las casamenteras; pero era muy frecuente el comenzar una unión juntándose libremente, lo que con el tiempo se convertía en un matrimonio formal. Entre los náhuatl no hay referencias a impedimentos para el matrimonio más que la prohibición de la unión entre padres e hijos y entre hermanos. En cambio, las reglas parecen haber sido distintas entre otros pueblos del centro de México, como los otomíes, que al parecer debían casar con una mujer "remota y no parienta", pero se ignoran los detalles. El barrio o calpul parece que no entraba en las prohibiciones matrimoniales. Una fuente antigua dice claramente que un joven se podía casar con una mujer "ágora (ya) fuera de las de su barrio ágora (ya fuera) de otro" y el análisis de los libros parroquiales más antiguos después de la Conquista lo confirma.

La familia era una unidad económica en la producción y en el sistema tributario. El concepto náhuatl de familia se refiere a la residencia común en un grupo doméstico. Cencaltin quiere decir "los de una casa", y varias casas relacionadas por el parentesco de sus miembros y la cooperación económica podían formar una unidad mayor llamada cemithualtin, "los de un patio", refiriéndose al hecho de que ocupaban un solar, con frecuencia cercado, con un patio común. Había bastantes diferencias regionales en el tamaño y la organización de la familia. Era frecuente que varios parientes casados vivieran juntos en la misma casa o patio, pero también había lugares donde este uso era menos frecuente y estaba casi limitado a casos en que un hombre casado seguía viviendo en la casa

paterna. Estas diferencias estaban relacionadas con los distintos sistemas de herencia y de tributación. Un buen informe sobre este asunto dice que en algunos lugares el hijo mayor heredaba toda la hacienda del padre y mantenía en ella a todos sus hermanos y sobrinos, expediente al que recurrían para evitar la división de la propiedad. El heredero y jefe de la familia pagaba los tributos de la familia entera conforme al uso local, bien fuera a base de la tierra o por cabezas. En otros lugares, al contrario, heredaban todos los hijos, repartiéndose entre sí la hacienda y pagando cada uno su tributo separadamente.

La familia campesina podía también incluir criados y esclavos. En el caso de un hombre que moría dejando hijos menores, su hermano cuidaba de los sobrinos hasta su mayoría de edad y conectado con esto se practicaba el levirato, es decir, que el hermano del difunto tomaba a la viuda como mujer adicional. Las niñas se criaban recatadamente bajo la autoridad materna; pero se pensaba que los muchachos se harían afeminados si crecieran en el seno de la familia, y antes de la pubertad entraban a las casas de solteros, donde residían aprendiendo las actividades varoniles en las obras públicas y en la guerra. De estas casas salían a edad variable para casarse, aunque podían tener mancebas antes de salir definitivamente. La edad del casamiento parece que variaba en distintas regiones de los otomíes, por ejemplo, se dice que casaban muy jóvenes, mientras que en algunos lugares de habla náhuatl lo hacían de treinta y más años. Después del casamiento, la pareja se establecía en casa de los padres del novio donde prevalecía el uso ya mencionado de la primogenitura y la familia conjunta; en los otros, esta residencia en casa del padre del novio parece haber tenido lugar por un periodo de tiempo nada más y sería permanente sólo cuando el hijo heredaba la casa paterna.

La movilidad social era un proceso de suma importancia. Dentro del estamento superior consistía en, el paso de uno a otro de los rangos de la nobleza y el logro de los puestos políticos. Igualmente, entre la gente común había posibilidades de subir de categoría y alcanzar puestos de dirigentes dentro de las organizaciones de plebeyos, como los barrios, y aun de obtener puestos públicos reservados a gente de origen común y llegar a constituir el inicio de nuevas familias nobles. Este proceso de ascenso social se efectuaba mediante hazañas militares y ceremoniales y en menor grado el comercio.

Las casas de solteros estaban destinadas a los muchachos del común y muchas de ellas se encontraban repartidas por los distintos barrios. Los muchachos entraban a la casa de solteros pocos años antes de la pubertad y allí recibían su educación para las obras públicas y la guerra. Entraban como muchachos (*telpochtin*) y se ocupaban en tareas serviles como acarrear leña y barrer la casa. Al llegar a la pubertad pasaban a ser "jóvenes" (*telpopochtin*), y se les llevaba al campo de batalla como escuderos de guerreros experimentados hasta que ellos mismos empezaban a pelear. El futuro del joven dependía de sus éxitos militares. El que lograba cautivar un guerrero enemigo recibía el título de "cautivador" (*yaquí, tlamani*) lo cual se marcaba mediante un nuevo corte de pelo y él derecho a llevar ciertas insignias. El renombre de un cautivador dependía del número de cautivos y aun del origen nacional de ellos, pues la captura de los enemigos más, valientes, como los *tlaxcaltecas*, confería mayor prestigio que la de gente menospreciada como los *huastecas*. De entre los cautivadores se escogían los *teachcahuan*, mayores de los equipos en que estaban organizados los jóvenes y los *telpochtlatoqué* literalmente "mandones de solteros", jefes de los *telpochcalli*. La captura de un guerrero enemigo no era puramente una, hazaña militar; el cautivador ofrendaba su prisionero para el sacrificio en una de las grandes ceremonias religiosas del año para esto, pasaba un periodo de abstinencias y participaba en el ceremonial entregando víctima a los sacerdotes sacrificadores. Después recibía el cuerpo de la víctima para un banquete canibal que celebraba en su casa, al que invitaban parientes y amigos, si bien el mismo cautivador no podía comer de la carne de su preso.

Las posibilidades de ascenso social existían también en los grupos más restringidos de mercaderes y artesanos. Los datos sobre los mercaderes son los más completos: eran miembros de ciertos *calpules*, estaban organizados como la generalidad de la gente en cuadrillas con sus mandones, e iban en expediciones comerciales al servicio de mercaderes experimentados. Cuando en el curso de sus expediciones tenían que pelear, se les presentaba la oportunidad de adquirir rangos militares a base del número de guerreros cautivados, pero en general el mercader ascendía en la escala social mediante la acumulación de riqueza que destinaba al patrocinio de ceremonias religiosas. En contraste

con el guerrero que cautivaba a su víctima para el sacrificio, el mercader compraba un esclavo para la ofrenda; recibía entonces el nombre de "bañador" (tealtiani) debido a que el baño ritual de la víctima era antecedente obligado del sacrificio. Los mercaderes más encumbrados eran los pochtecatlatoque, "señores mercaderes", que formaban un consejo para el gobierno del mercado. Los "mercaderes viejos" (pochtecahuetque) gozaban de gran prestigio y participaban en las ceremonias de los mercaderes, de modo comparable a los viejos del barrio (calpulhuetque) y los soldados viejos (cuauhuetque). En el caso de los artesanos la información es muy fragmentaria; pero se sabe que también entre ellos se practicaba el patrocinio de ceremonias ofrendando esclavos para el sacrificio. En cuanto a los cazadores, se usaban los títulos de amiztequihuaque y amiztlatoque, "capitanes y señores cazadores" paralelos a los títulos usados en la escala jerárquica de otras actividades.

II. LA ORGANIZACIÓN POLÍTICA.

La organización política del México antiguo presenta varios niveles de integración político-territorial difíciles de analizar por lo incompleto de los datos, y por la complejidad misma de una situación caracterizada por el entrecruzamiento de distintos señoríos y la variabilidad de las relaciones de dependencia política. En el idioma náhuatl, como en la realidad política de aquel tiempo, no existe un término que corresponda al concepto de estado nacional. La idea de nación como grupo étnico, pero sin suponer ningún tipo de organización política, se expresa simplemente con la palabra tlaca, "gente". La idea de un grupo de gente organizado en un territorio se designa con altepetl, pueblo o ciudad, literalmente "agua y cerro". El concepto de estado se puede expresar con la palabra tlatocayotl -derivada de tlatoni, rey-, que se entiende por lo tanto como realeza, reino o señorío y que se aplica a unidades de distinta naturaleza. Para distinguir niveles de organización o grados de poderío se dice simplemente huey altepetl, huey tlatoni, huey tlatocayotl, "gran ciudad" o capital, "gran rey", "gran reino".

El nivel más amplio de integración político-territorial es el imperio azteca. El uso ha sancionado lo de imperio y se puede conservar el término para dar a entender que se trata de los organismos políticos de mayor amplitud en los que bajo el gran rey (o reyes) cabeza del imperio, había otros reyes subordinados de menor categoría. No se debe pensar que

hubiera una administración uniforme ni centralizada de todas las partes del imperio; era fundamentalmente una alianza de tres grandes reinos, México, Tetzoco y Tlacopan, con objetivos limitados. El segundo nivel es el representado por las tres partes constituyentes del imperio azteca. Cada una de ellas estaba encabezada por un gran rey (huey tlatoani) soberano de la ciudad capital del reino; el cual comprendía también varias otras ciudades con sus respectivos tlatoani, los cuales eran generalmente parientes del gran rey y formaban consejos que eran los órganos supremos de gobierno. El tercer nivel es el de los reinos o señoríos que formaban parte de lo que hemos llamado gran reino.

La ciudad-estado gobernada por un rey (tlatoani) se puede tomar como la unidad política fundamental, bien fuera la capital de un reino o uno de sus señoríos componentes. Comprendía una zona central que incluía los edificios públicos (palacios de gobierno y templos) rodeados de una zona de densa población de carácter urbano tanto por la densidad de las construcciones como por la ocupación de los habitantes, que eran los gobernantes con sus servidores, artesanos y comerciantes que debían de sustentarse de los productos agrícolas traídos desde fuera. Además incluía también zonas rurales de población campesina. Dentro de este tipo general había muchas diferencias locales. En primer lugar, la importancia relativa de la población urbana en comparación a la rural. Se ha estimado que la población de México podía haber llegado a las 300 mil almas, aunque es más probable una cifra menor y gran parte de esta población era de tipo urbano, concentrada en la isla donde estaba edificada la ciudad. Los señoríos de baja categoría tenían una proporción menor de gobernantes y especialistas, pero con sus centros de carácter urbano. También había diferencias en la forma física del poblado. Aunque había algunos templos y palacios fuera del centro ceremonial, era característico de Tenochtitlan y Tetzoco que los palacios y los templos principales de los distintos grupos que componían la ciudad estuvieran agrupados en un recinto central. En el caso de Tetzoco, había la tradición de que en una época anterior los distintos templos habían estado repartidos por el territorio del señorío y que fueron concentrados en una época de centralización política. Entonces las zonas puramente rurales estaban bastante apartadas de la zona urbana. En Tenochtitlan comprendían algunos islotes de chinampas cercanas a la ciudad y sobre todo colonias o estancias agrícolas en distintas partes de la tierra firme en las orillas norte, oeste y sur de la

laguna. Una ciudad comprendía siempre varios calpules como unidades territoriales y administrativas. En Tenochtitlan, estos calpules estaban definidos territorialmente en la ciudad central, y por lo menos algunas estancias no eran calpules separados, sino colonias que comprendían gentes de distintos barrios de la ciudad.

Los datos que existen sobre la organización política de un señorío se refieren a ciudades como Tenochtitlan y Tetzcoco, que eran capitales de reinos; las ciudades dependientes por lo que sugieren los pocos datos disponibles debían tener una organización semejante aunque más sencilla. A veces, en lugar de un tlatoani hereditario, tenían gobernadores militares nombrados por el soberano, llamados en mihuatl cuauhtlato, "gobernante águila" o "gobernante-guerrero".

Los barrios o calpules, además de ser subdivisiones territoriales, tenían multitud de funciones en la organización social, y se ha discutido también hasta' qué punto podrían ser unidades basadas en el parentesco. El problema principal es que la misma palabra calpulli se podía aplicar a las distintas partes en que se subdividía la sociedad según sus distintos grados de organización territorial. La palabra parcialidad, a menudo usada en las fuentes, es, por lo tanto, un equivalente adecuado, precisamente por su vaguedad. Es como si en el México moderno usáramos una misma palabra para designar estado, distrito, municipio, pueblo y barrio. Los textos náhuatl usan la palabra calpulli como sinónimo del más frecuente altepetl (pueblo) para designar las que se han llamado en español tribus nahuatlacas (mexica, tepaneca, xochimilca, etc.). También la usan para las cuatro partes en que se dividía la ciudad de Tenochtitlan, y para subdivisiones menores, incluso barrios o aldeas integradas por un pequeño número de familias. Algunas otras palabras usadas para grupos llamados también calpulli, tienen un significado más definido. Tratándose de los pueblos nahuatlacas, el nombre altepetl, pueblo o ciudad, es algo más preciso. En cuanto a las subdivisiones mayores dentro de la organización política de la ciudad, lo que en español se llamaban a veces cabeceras, se usa tlayacatl, derivado de yacatl, "nariz" o "punta", y que se entiende como guía o delantera de algo. Por otra parte, las palabras tlixilacalli y hünamitl ("cercado") también se usan como sinónimo de calpulli, pero se suelen referir a unidades más pequeñas y de menos categoría política.

El calpul era una subdivisión social que generalmente coincidía con una zona residencial o barrio y que controlaba ciertas tierras para el uso común o individual de sus miembros. Funcionaba como una unidad corporativa en distintas esferas de la organización social. Económicamente, no sólo poseía la tierra, sino que era también la unidad responsable colectivamente por el pago de tributos y servicios personales. En la división del trabajo había la tendencia a que los distintos grupos de artesanos tuvieran sus barrios particulares. Los escuadrones del ejército se componían de gente de un mismo barrio y llevaban sus banderas distintivas. En la organización judicial, los jefes de los calpules representaban a su gente ante los tribunales, tenían gobernadores militares nombrados por el soberano. Llamados en náhuatl cuauhtlato, "gobernante águila" o "gobernante guerrero".

El calpul era una subdivisión social que generalmente coincidía con una zona residencial o barrio y que controlaba ciertas tierras para el uso común o individual de sus miembros. Funcionaba como una unidad corporativa en distintas esferas de la organización social. Económicamente, no sólo poseía la tierra, sino que era también la unidad responsable colectivamente por el pago de tributos y servicios personales. En la división del trabajo había la tendencia a que los distintos grupos de artesanos tuvieran sus barrios particulares. Los escuadrones del ejército se componían de gente de un mismo barrio y llevaban sus banderas distintivas. En la organización judicial, los jefes de los calpules que representaban a su gente ante los tribunales.

Las unidades de producción eran, por una parte, el hogar del macegual; por otra, unidades políticamente integradas, que combinaban los derechos recibidos del soberano sobre la tierra y los servicios de los maceguales. Los reyes y los señores (teteuctin) tenían mayordomos para organizar a los maceguales en el cultivo de las tierras dominicales. Ya se dijo que en el palacio de Moctezuma trabajaban artesanos para las necesidades de palacio, elaborando la materia prima que llegaba como tributo. Para años posteriores a la Conquista, hay informes más detallados acerca de la administración de los bienes de un teuctli o señor, cuyos maceguales terrazgueros recibían parcelas de uso familiar. De éstos los labradores trabajaban la tierra del señor, le daban servicio doméstico, y algunos

artículos de consumo como leña y guajolotes. Además, las mujeres hilaban para el señor; los artesanos le daban productos de sus distintos oficios o iban a trabajar en su casa, o bien le daban terrazgo en cacao, lo cual supone que debían de haber vendido sus productos en el mercado para conseguir el cacao. También eran unidades productivas organizadas políticamente, entidades como las casas de solteros cuyos miembros cultivaban en común tierras destinadas a su mantenimiento, y los barrios o calpules, que cooperaban para cultivar la tierra de sus jefes.

Las obras públicas representaban otro ramo importante de la producción organizado por los mayordomos del señor; mediante el trabajo y el tributo de los macegales. De este modo se construían palacios y templos en los centros urbanos, y en la zona lacustre de la cuenca de México las calzadas, albardones, canales y acueductos. Para estas obras que exigían gran cantidad de trabajadores y de materiales de construcción, se explica la organización de los macegales en cuadrillas según sus oficios, de manera que cada uno extraía y aportaba las materias primas de su oficio, como madera y piedra en la construcción, además de dar su trabajo para la elaboración final. Las distintas cuadrillas de tributarios se turnaban en acudir a los trabajos siempre a las órdenes de sus mandones. Esta organización de los tributarios que han de prestar servicios en grupos que se turnaban "por su rueda y tanda", se encuentra en toda suerte de actividades y niveles sociales y en grupos de magnitud variable. De este modo los terrazgueros de un señor se turnaban para dar el servicio doméstico; los macegales de los distintos barrios y pueblos se juntaban para trabajar en las obras públicas. Parte del mismo principio es que distintos pueblos o provincias se turnaban en proveer de todos los productos necesarios a los palacios o los templos.

El macegual tenía la obligación de pagar tributos y servicios personales. Tanto el uno como los otros se llaman en náhuatl *tequial*, que corresponde además en castellano a trabajo, empleo u oficio. Se aplicaba también al trabajo desempeñado por los funcionarios del gobierno, los guerreros en la batalla o los sacerdotes en sus ceremonias. Desde el rey al macegual todos daban su *tequitl*, es decir, su contribución a la sociedad. La función específica de los macegales era sostener el aparato estatal y ceremonial. La base para tasar

sus prestaciones variaba en las distintas regiones, pero en la náhuatl del centro parece haberse basado en la cantidad de tierra que poseía el tributario. También era variable la importancia relativa de pagos en especie y en trabajo; los labradores pagaban a veces en especie, otras en trabajo agrícola aplicado a las tierras destinadas al tributo. Todas las clases de macegales estaban sujetas a servicios personales, en particular los exigidos por el soberano. Cuando se pagaba en especie, se dice que el tributo alcanzaba a la tercera parte del producto; en casos ya posteriores a la Conquista el terrazguero de un indio noble en Huexotzinco le debía cultivar una porción de tierra equivalente a una cuarta parte de la que recibía para su sustento, no había tasación alguna de los servicios personales para las obras públicas y el servicio militar, sino que estaban al arbitrio del soberano quien los exigía conforme a las necesidades.

El pago en especie parece haber predominado cuando se trataba de mercaderes y artesanos, si bien no totalmente, así como el de labradores de las tierras más intensamente cultivadas en regiones de riego. Sin embargo, parece haber sido fundamental el pago en trabajo agrícola; se encuentra en todos los niveles de la organización económica: en los servicios usados para cultivar las tierras del rey, o para la tierra de un teuctli; y en el sistema de que un noble (pilli) podía dar parcelas de uso familiar a sus mayeques a cambio de la cual le cultivaban la que se reservaba para él mismo. igualmente, los miembros de los calpules cultivaban las tierras del jefe del calpul. Este sistema se relaciona claramente con la división de las tierras, en parcelas de uso familiar del macegual por un lado, y por otro en campos donde se cultivaban los productos para el señor de la tierra, el soberano mismo u otra persona que la recibía de él por su posición social. Resalta igualmente el hecho de que el recipiente de mercedes reales recibía no tan sólo tierra, sino también gente cuyos servicios usaban para cultivarlas. El procedimiento general del soberano para descargar sus obligaciones económicas, compensar o premiar a sus servidores, era asignar no tanto bienes en especie cuanto tierra y trabajo.

Un rey o un señor importante tenía sus dominios en lugares distintos, todos los cuales contribuían a la hacienda del señor, bien fuera atendiendo a sus necesidades locales o enviando los productos a su palacio. La Matricula de Tributos ha conservado la lista de

todos los productos que se pagaban a México como tributo y que se guardaban en los almacenes reales. Incluye grandes cantidades de productos agrícolas, principalmente maíz, frijol, huauhtli, chíca, chiles y cacao; otros mantenimientos como miel y sal; materias primas, como cal) algodón, cochinilla, madera de construcción y plumas; otros productos tal leña, papel, copal, asientos, petates, jícaras y carrizos de tabaco para fumar. Hay además enormes cantidades de ropa, trajes y divisas militares y armas. También objetos de gran valor: oro en polvo o en tejuelos o ya hecho en adornos, cuentas dechalchihuite, pieles de jaguar; cascabeles y hachuelas de cobre. El origen de los distintos productos está claramente relacionado con las posibilidades locales de producción: ropa de henequén y huauhtli de las tierras frías, papel de amate y algodón de la tierra templada. Los mantenimientos más pesados y voluminosos llegaban desde las provincias cercanas, mientras que las provincias remotas mandaban productos exóticos de gran valor, como pieles de jaguar, chalchihuites y plumas de quetzal. Todos los bienes acumulados en forma de tributo servían para satisfacer las necesidades del rey y de palacio. La cocina alimentaba no únicamente al rey, sus mujeres y criados, sino a toda la capa dominante de la ciudad que acudía al desempeño de sus funciones: los señores de los consejos, los nobles, los ejecutores, los mayordomos y los recolectores de tributos, los jefes de los solteros, a más de los artesanos que trabajaban en palacio. Los almacenes reales surtían también las necesidades de alimentos, ropas y adornos distribuidos por el rey en las ceremonias, los regalos dados a señores extranjeros que acudían a las celebraciones, las divisas y adornos dados a los guerreros distinguidos, y comida distribuida al pueblo en algunas de las ceremonias de los meses. Los almacenes guardaban también productos para proveer las necesidades de las campañas militares. Algunos de los atavíos se prestaban para las ceremonias a los personajes que en ellas participaban, quienes los devolvían para ser usados la próxima vez. Se esperaba también del rey que en caso de hambre y escasez abriera sus almacenes para alimentar a la población en general, y se dice que Moctezuma, después de un hambre, rescató a todos los que se habían tenido que vender como esclavos para obtener mantenimientos de la tierra caliente.

Los convites que daban los mercaderes al patrocinar ceremonias que enaltecieran su rango no ilustran costumbres exclusivas de su gremio. Al contrario, constituyen un caso de

tantos en la antigua sociedad mexicana, donde un uso semejante de la riqueza dominaba en todos los niveles sociales. El patrocinio de funciones sociales y la distribución de riqueza entre los participantes en las ceremonias, es uno de los rasgos típicos de las economías en que la redistribución desempeña un papel preponderante. Los principales sucesos de la vida de un individuo y las actividades públicas de un funcionario, se acompañan de festejos para los que se junta gran cantidad de bienes que se gastan en la celebración y en regalos a los participantes, llegando a extremos de despilfarró. Cuando el celebrante ocupaba una posición de privilegio fijada por la herencia, el puesto estaba dotado de recursos económicos que hacían posible la acumulación y derroche de riquezas. Tal el caso de los reyes y señores, que organizaban grandes repartos de riqueza a base de los bienes acumulados por sus dependientes. La filosofía económica que dominaba era la del señor, liberal con sus riquezas, que debe atender a las necesidades del común y asombrar a sus rivales con convites y regalos. La manera de alcanzar rangos elevados de la sociedad, si estaban abiertos a la competencia individual, era acumular las riquezas necesarias para patrocinar una ceremonia y el derroche de regalos necesarios al asumir un puesto o título.

También en este caso dominaba la filosofía económica de la liberalidad y el derroche: ambos procedimientos existían en el antiguo México y se manifestaban en las ceremonias que marcaban el ascenso social, tanto de los privilegiados que así validaban sus derechos, como de los enriquecidos que al gastar sus bienes alcanzaban posiciones de privilegio. El caso tal vez más importante es el de los gastos y ceremonias para asumir el título de teuctli, por tratarse de un rango clave en la estructura social del México antiguo. La documentación de Motolinía se aplica a los señoríos de la región poblana donde se usaba un sistema, de sucesión a los títulos de teuctli igual al de los reyes tenochca, es decir, que los nobles (pipiltin) de una casa señorial escogían entre ellos al futuro señor. Los parientes del futuro teuctli empezaban a juntar los bienes necesarios tres años antes de las ceremonias, que duraban todo un año durante el cual el candidato pasaba largos periodos de ayuno y se acababan de acumular los bienes para los festejos. A la fiesta final en que el candidato asumía el título, invitaban a sus amigos, parientes y todos los demás señores (teteuctin) y delante de cada uno de ellos y de acuerdo con su rango, amontonaban cantidad de regalos. Cada señor recibía mantas, capas y bragueros, sandalias, plumajes, orejeras y

bezotes de oro o piedras preciosas. A los nobles y mandones de baja categoría les daban regalos de menor valor. Otro día distribuían ropa a los criados y artesanos. La comida era igualmente cuantiosa y se amontonaba también delante de cada invitado. Se dice que repartían de 1200 a 1600 guajolotes y gran cantidad de perros cebados y de caza, especialmente codornices, conejos y venados. Además, una enorme cantidad de tortillas y tanto pulque que, eran menester más tinajas que las del mercado de Zamora. También distribuían bebida de cacao, chiles, frutas, sartaes de flores y carrizos de tabaco. Otro informe dice que acabada la celebración en que el teuctli había asumido el título, "venían los citados de los parientes suyos y sus macegales y sobre que todo lo que había dado y gastado había salido de ellos, tomaban a ofrecer a él de todo lo que tenían porque no le había quedado nada, porque habían piedad de él y porque se lo tomara él si no se lo dieran".

Del estudio anterior podemos concluir que la tasación del Impuesto Predial en el México precolombino estaba regido principalmente por una especie de tributo entregado por cada familia a un señor de casa que a su vez lo entregaba a un huey tlatoani, dicho impuesto era obtenido del trabajo de la tierra más que de la propiedad puesto que en el caso de que una tierra fuese ociosa por negligencia de quien debía trabajarla, le era arrebatada, razón por la cual el impuesto estaba enfocado al trabajo mismo de la tierra más que a la propiedad en sí misma

B. EPOCA COLONIAL.

Como resultado de la dominación española, señala Ernesto de la Torre en su estudio sobre la época colonial, la propiedad de la tierra correspondía a la corona, la cual podía cederla por gracia o merced real a los particulares. Asimismo, la iglesia a lo largo del tiempo llegó a poseer una gran propiedad territorial que aumentó su fuerza política y económica. Debido a lo anterior, durante la época colonial no encontramos ningún impuesto que agravara la propiedad de la tierra, ya que quienes la poseían eran los gobernantes, por lo que no iban a establecer una contribución que los gravara a ellos mismos.

El bando de 24 de febrero de 1812, fue el que reglamentó por primera vez en México, una contribución sobre los alquileres de las casas, disponiendo que ésta se cubriera por los propietarios que habitaran sus casas en un 10% como si estuvieran arrendadas, y en el caso de que los propietarios percibieran rentas, éstos pagarían el 5% sobre el producto íntegro de sus alquileres por un año, y el otro 5% sería a cargo de los inquilinos. Para el cobro de la contribución, se ordenó hacer una tasación en la que participaban los propietarios, los arquitectos de la ciudad, así como el comisionado de la recaudación.

C. PERÍODO INDEPENDIENTE.

Las disposiciones fiscales expedidas en materia del impuesto sobre la propiedad raíz en México, durante el período de 1821 a 1855 fueron las siguientes:

El 22 de mayo de 1829 se expidió una ley que estableció por un año, en toda la república, una contribución del 5 % sobre las rentas de cualquier naturaleza, que pasaran de 1000 pesos y del 10% para las que excedieran de 10 000 pesos. De las cantidades recaudadas por este concepto, correspondía el 2% a los estados.

Al gravarse por medio de esta ley toda clase de rentas, quedaron comprendidas también, las rentas que produjeran las fincas, y para tales efectos, los ayuntamientos estaban obligados a formar listas, para el gobierno federal, de todos los propietarios en las que especificaban las fincas que poseían y las rentas que producían.

La ley anterior quedó suspendida por el decreto de 15 de septiembre de 1829, respecto a las personas y cosas que debían contribuir conforme a éste último. El ordenamiento citado dispuso la creación de un fondo destinado a atender los gastos de la guerra contra los españoles, el cual se formó, entre otros arbitrios, con un impuesto del 10% sobre el arrendamiento de fincas rústicas y urbanas cuyo valor llegara a 500 pesos. En caso de que se reconocieran capitales sobre las fincas, se hacía copartícipe del pago del impuesto al acreedor. Los dueños de las fincas que no cubrieran el impuesto en los plazos señalados, pagarían el triple de lo que les correspondiera. Esta ley fue derogada con fecha 6 de noviembre 1829.

La ley del 23 mayo 1829, impuso una contribución a los individuos que tuviesen bienes raíces en el distrito y territorios federales que nunca hubieran residido o dejaran de residir por diez años en la nación, causándose ésta a razón del 5% sobre las rentas líquidas de dichos bienes.

Otra forma de gravar a la propiedad raíz lo fue la contribución de 2 reales por cada puerta, ventana o balcón exterior de las fincas urbanas de la capital, a excepción de las iglesias y la de 2 reales que pagaban las posadas, mesones y casas de vecindad por cada habitación interior, que se establecieron mediante el decreto de 11 de diciembre de 1832.

El 21 de noviembre de 1835, se expidió una ley por la que todo propietario de fincas urbanas pagaría por una sola vez y en calidad de subsidio extraordinario de guerra, un impuesto del 1% sobre el valor en que compró la finca o el que se fijare si no había todavía el caso de primera venta. Se exceptuaron los conventos, las fincas destinadas a fines de beneficencia pública las casas cuyo valor no excedía de \$500.00 si el dueño no tenía otra y aquéllas que no produjeran alguna utilidad. El propietario que reconocía censos rebajaba el 1% al censalista al pagarle sus réditos. Hasta la devolución del subsidio. Se pagaba a los contribuyentes un rédito anual del 6%, disponiendo que para el pago del adeudo se establecería una contribución sobre las fincas urbanas y otra sobre las rústicas, recibándose como pago los certificados del subsidio exigido.

Con base en lo anterior, la ley de 30 junio de 1836 estableció una contribución anual de 2 pesos al millar sobre el valor “actual y verdadero” de todas las fincas urbanas, pagadero por mitad en cada semestre. El retraso en el pago, originaba recargos de uno al millar. Para hacer el primer pago, el propietario debía presentar la escritura de venta o adjudicación de la finca o bien el avalúo judicial; si no lo tenía, declaraba el valor en que la estimara, sin perjuicio de que el gobierno realizara el avalúo correspondiente. Se exceptuaron del pago del impuesto, los edificios que servían de habitación a las comunidades religiosas; los destinados a instrucción o beneficencia pública; las casas

parroquiales; aquéllas cuyo valor no excediera de \$200.00 si el dueño no tenía otras y aquéllas que no producían utilidad a sus propietarios.

Desde la publicación de dicha ley, quedó abolido para las fincas urbanas el derecho llamado de “amortización” y a partir de 1838 no pagarían alcabala si ya la habían pagado alguna vez y si no sólo la pagarían en su primera venta.

Asimismo, la ley de 5 de julio de 1836 estableció una contribución anual de 3 al millar, sobre el valor “actual y verdadero” de todas las fincas rústicas de la república, pagadera en tres partes adelantadas, una de cada tercio del año. Al hacer la primera exhibición, el propietario debía presentar la escritura de venta, adjudicación o avalúo judicial y si no lo tenía estimaba el valor de la finca, sin perjuicio de que el gobierno formaría padrones de todas las fincas rústicas y de que practicara avalúos de aquéllas cuya escritura o avalúo judicial no se hubiera presentado o tuviera una antigüedad de más de 50 años. Cuando el propietario reconocía algún capital sobre su finca, deducía el 2 al millar al pagar el rédito anual al censalista.

Dispuso también ese ordenamiento, que desde junio de 1837 los frutos de la agricultura podrían circular y consumirse libremente en el país sin pagar derecho alguno con excepción de los municipales, no comprendiéndose los aguardiente, mistelas y cerveza. A partir de esa fecha, tampoco pagarían las fincas rústicas alcabala en sus ventas, si ya la habían pagado alguna vez, en caso contrario sólo la pagarían por la primer venta. Otra disposición fue que cesaron las contribuciones que las legislaturas de los estados habían impuesto a los frutos de la agricultura que no se consumían en su territorio.

Los impuestos del 2 y 3 al millar sobre fincas urbanas y rústicas, a los que hemos aludido, se aplicaron hasta 1837, ya que la ley de 23 de diciembre del mismo año estableció que no se prorrogaban para 1838.

Es hasta 1841 en que la ley de 11 de marzo vuelve a establecer una contribución de 3 al millar anual sobre el valor de las fincas rústicas y urbanas, para los gastos de la campaña de Texas, causándose sólo durante ella. La contribución se cobraba con base en

los valores que se habían dado a las fincas urbanas y rústicas en cumplimiento de las leyes de 30 de junio y de 5 de julio de 1836, respectivamente. En relación con las que no se les había determinado su valor, el propietario al hacer el primer pago debía presentar la escritura de venta, adjudicación, avalúo judicial o cualquier documento que probara el valor de la finca y en su derecho pagaba la cuota conforme al valor en que la estimara. En los estados se formaron juntas compuestas por propietario encargado de realizar las valuaciones de las fincas. En el avalúo de las fincas rústicas sólo quedaron comprendidos los terrenos, aguas, aperos, ganado, utensilio, oficinas, y en general todo lo que sirviera para sus labores, sin incluir las semillas o frutos de berza, los cosechados y almacenados para su venta, los muebles de uso de los dueños y los demás objetos de ornato. Se exceptuaron del pago del impuesto las casas habitación de las comunidades religiosas; los destinados a beneficencia pública; las universidades y casas de enseñanzas que no fueran de propiedad particular; las minas y haciendas de beneficio de metales y las fincas rústicas y urbanas, incapaces de producir utilidad a sus dueños. Esta contribución fue declarada por la ley de 27 abril de 1847, como renta de la federación.

En la ley de 13 de enero de 1842, se da nuevo arreglo a la contribución de 3 al millar sobre las fincas rústicas y urbanas establecidas en los años de 1836 y 1841, exceptuándose a las casas habitación de las comunidades religiosas; las habitaciones destinadas para los capellanes; los palacios episcopales; los edificios destinados a la educación y beneficencia pública; las casas parroquiales; los bienes raíces nacionales; los locales que los municipios destinaran para sus oficinas, bodegas y demás objetos del servicio público; los terrenos que disfrutaran en común los pueblos; los edificios anexos al servicio de las minas y las haciendas de beneficio; las fincas que no producían utilidad a sus propietarios y las fincas o terrenos con valor menos a 100 pesos, siempre que los dueños no tuvieran otros bienes raíces. Asimismo, dispuso la ley que las fincas cuyo valor llegara a 100 pesos y no excediera de 200, causaría la contribución de 3 reales por año o de 1 real por cada tercio y que en los casos de que las fincas estuvieran arrendadas, el impuesto sería a cargo del arrendatario.

Otra contribución impuesta sobre la propiedad raíz fue la establecida por la ley de 21 de agosto de 1844, que señalaba que para atender a las necesidades urgentes del erario, los dueños de fincas rústicas pagarían por una vez el impuesto extraordinario de 2 al millar sobre el valor de éstas, aceptándose el pago del gravamen en frutos o efectos de las propias fincas. Para los propietarios de fincas urbanas el impuesto fue de 8% sobre las rentas producidas en un año.

Los inquilinos que pagaran una renta de 5 a 25 pesos mensuales, por la renta de un año, una cuartilla de real por peso y si la renta era de más de \$25.00 mensuales sobre la renta de un año, medio real por peso. No causaban la contribución los propietarios de fincas urbanas que estaban exentos de la de 3 al millar, conforme al decreto de 13 de enero de 1842, anteriormente mencionado; los hospitales, hospicios y las casas de expósitos y de corrección. El impuesto extraordinario de que se trata, fue derogado por ley de 22 de febrero de 1845.

Mediante la ley de 2 de octubre de 1846 y con el fin de procurarse fondos para la guerra, se decretó que los propietarios de fincas urbanas de la república, particulares, conventos, cofradías, instituciones y de cualquier clase, cederían por una sola vez, el importe de un mes de arrendamiento y los inquilinos y subinquilinos, una cuarta parte de la renta de un mes. Quedaron comprendidos en el pago de la contribución, los edificios que serían de conventos y colegios que tenían fondos propios y se exceptuaron los conventos, colegios y casas de beneficencia que subsistían de la caridad pública, las que pagaban renta interior a un peso y las mujeres que no tenían otro medio de vivir que las rentas que recibían por su propiedad.

La ley de 30 de mayo de 1853 expedida por Antonio López de Santa-Ana restableció en toda la república la contribución sobre fincas rústicas y urbanas a que aludía el decreto de 13 de enero de 1842.

Las puertas y ventanas exteriores de los edificios urbanos y rústicos de la república volvieron a gravarse por medio de la ley de 9 de enero de 1854. La tarifa establecida para

el pago del impuesto, gravaba las puertas y ventanas o balcones según los edificios se ubicaran en la ciudad de México, en las capitales de los departamentos, en las ciudades, en las villas o en los pueblos. Quedaron exceptuados de pago, las casas de los jornaleros y gente pobre construidas con adobes, caña, palma, etc.; las fincas nacionales, las iglesias, palacios episcopales, casas municipales, conventos, hospitales, hospicios, escuelas gratuitas y colegios dependientes del gobierno o de las mitras. El impuesto lo pagaban los inquilinos o: los propietarios cuanto vivían en sus propias casas. Otro decreto de 8 de marzo del mismo año exceptuó de la contribución a las casas de vecindad cuyas viviendas pagarán menos de \$25.00 de renta mensual; las accesorias que no tuvieran ramo de giro; las que no tuvieran más de cuatro piezas habitables; las habitadas por familias menesterosas; las casa de los dependientes de las fincas rústicas; las fábricas; las trojes y oficinas de cualquier clase en las haciendas de campo. Este impuesto sobre puertas y ventanas fue derogado en septiembre de 1855.

Finalmente, durante el periodo que nos ocupa, el decreto de 30 de noviembre de 1855 uniformó en toda la república, la contribución que causaban los predios rústicos a razón de 4 al millar a partir del 1º. De enero de 1856. Dispuso la formación, por parte del gobierno, de padrones con los datos necesarios para que la contribución se causara sobre los productos líquidos de las finca, estableciendo que la base de la contribución se renovarían cada diez años.

En relación con las fincas urbanas, el citado decreto señalaba que el impuesto se causaría también desde el 1º. De enero del siguiente año, en proporción a los productos líquidos de las mismas, el cual consistiría en lo que rindieran o debían rendir por el alquiler a los propietarios o subarrendadores. Se exceptuaron del pago, los templos, los edificios que servían de habitación a las comunidades religiosas, las habitaciones de los capellanes, los palacios episcopales, las casas curales, hospicios, hospitales, casa de expósitos y edificios públicos al servicio de la nación, los propietarios y los subarrendadores de fincas urbanas quedaron obligados a presentar manifestaciones expresando la ubicación de la finca, su arrendamiento o subarrendamiento mensual, según el caso, y la fecha en que se inició. En el caso de que los propietarios ocuparan sus casas, pagarían la contribución con

base en la cuota de arrendamiento que se les calculara. La contribución que se estableció fue de 9 % sobre el importe del arrendamiento deduciendo el 5% de éste por reparaciones. El impuesto lo pagaba el propietario del predio urbano, cargándose al censalista el 4 al millar de su capital. Cuando había subarrendamiento el impuesto se causaba sobre la diferencia que hubiera entre el arrendamiento y el subarrendamiento. Los que ocuparan parte de la finca y subarrendaran el resto, debían pagar el 9% de lo que utilizaran. Tanto los propietarios como los subarrendadores, estaban obligados a manifestar las modificaciones que se realizaran a los contratos de arrendamiento o subarrendamiento, a fin de que pagaran la contribución con arreglo al nuevo contrato. El decreto de estudio, derogó los decretos que establecieron en los años de 1842 y 1843 las contribuciones sobre fincas.

De la exposición anterior vemos que en el período independiente, fueron numerosas las disposiciones legales que reglamentaron el gravamen sobre la propiedad raíz, las cuales tenían vigencia muy corta debido a que se establecían, en algunos casos, para fines específicos, con el objeto de obtener recursos que permitieran atender las necesidades urgentes del erario propias de los acontecimientos políticos y sociales de la época.

D. PERÍODO REVOLUCIONARIO.

Durante éste período la administración de Victoriano Huerta expidió el 1º. De junio de 1914 una ley que estableció un Impuesto Predial federal del timbre, la cual fue publicada en el diario oficial de 17 de junio del mismo mes y año. El objeto del impuesto lo constituyó toda finca rústica de propiedad particular ubicada dentro del territorio de la república, con excepción del distrito federal y territorios y se cubría conforme a las tarifas que anualmente publicaran, de común acuerdo, la entonces Secretaria de Agricultura y Colonización y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El impuesto se pagaba en timbre con resello especial.

La citada ley exceptuó del pago del impuesto del 30% adicional del timbre, establecido el 19 de noviembre de 1915, los ingresos que recaudaron los estados o sus

municipios por el Impuesto Predial sobre fincas rústicas, así como el impuesto sobre el arrendamiento de las mismas, sobre regadíos y sobre concesiones de aguas de jurisdicción federal o local. Asimismo, definía como finca rústica, la ubicada fuera de en 16 clases; exceptuaba del impuesto a la pequeña propiedad; y para fijar el valor de los predios estableció en cada cabecera municipal o de distrito, una junta calificadora.

En el mismo año de 1914, el 19 de septiembre don Venustiano Carranza tomando en consideración la urgente necesidad de reorganizar el catastro en toda la república, a fin de que los gobiernos de los estados y el gobierno federal conocieran exactamente la riqueza del país y así distribuyeran racional y equitativamente los impuestos sobre los contribuyentes, expidió un decreto por el que dispuso se estableciera en cada municipio una “junta calificadora” que tendría por objeto registrar las propiedades raíces, fijar su avalúo y el monto de los capitales.

Conforme a los artículos 5º y 6º del decreto, todo propietario o usufructuario, poseedor o administrador de capitales existentes de la república e invertidos en fincas rústicas, urbanas, semovientes, giro mercantil, industrial y fabril, estaba obligado a presentar ante la junta calificadora del municipio donde se ubicaran dichos bienes, una manifestación pormenorizada de todos ellos, en un término que no excediera de un mes (plazo que fue prorrogado en varias ocasiones durante 1915). Las manifestaciones debían expresar la ubicación y extensión de las fincas rústicas y urbanas, respecto de éstas últimas, el número de piezas y el material de construcción. Debían contener, en todo caso, el valor de cada una de las propiedades o giro que constituyeran el capital del manifestante. Los contribuyentes que no presentaran su manifestación incurrirían en la pena de un 5% sobre el valor de la propiedad que ocultaren y se sujetarían al avalúo que de sus capitales hiciera la junta calificadora.

Se formaría además una “junta inspectora del catastro” en la capital de cada uno de los estados, a la cual las juntas calificadoras debían remitir el resultado de sus trabajos, siendo su principal objeto resolver en definitiva las quejas o reclamaciones de los contribuyentes sobre la calificación de sus propiedades o capitales.

El decreto de referencia establecía, además, que los gobiernos de los estados tomarían como base las calificaciones realizadas en los términos ahí señalados para fijar los impuestos estatales y municipales.

Por lo que respecta al Impuesto Predial en el Distrito Federal, en el mes de enero de 1915, se expide el decreto que reglamenta el artículo 31 de la ley de contribuciones directas en la entidad, eximiendo del pago del gravamen al terreno considerado como bosque o plantío de árboles, estableciéndose que debería tener una superficie mayor de 10 hectáreas y existir por lo menos un árbol no menor de 5 metros de altura por cada 100 metros cuadrados. Para tomar como base del impuesto la mitad el valor de un terreno reputado como jardín o huerta. Ésta debía tener una extensión mayor del doble de la que ocuparan las construcciones sobre él existentes, y no ser menor de 500 metros cuadrados.

Por último, en lo que toca al periodo revolucionario, el 26 de agosto de 1916, se publicó el decreto por el que la contribución sobre fincas urbanas para el distrito federal, se fija a razón de un 15% de acuerdo con los arrendamientos o con la estimación de rentas que se practicara, en caso de que los predios estuvieran ocupados por sus propietarios. Las localidades cuyas rentas fueran menos de \$10.00 causarían únicamente el 10% del impuesto y las casas en estado ruinoso pagarían el 10 al millar sobre su valor.

En resumen, en el periodo revolucionario fueron también varias las leyes que se expidieran en materia del impuesto en estudio, buscando aplicarlo cada vez sobre bases más equitativas.

3. REGULACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO PREDIAL EN EL DISTRITO FEDERAL.

De acuerdo con la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Municipios tienen derecho a percibir, "en todo caso", las contribuciones que establezcan las legislaturas de sus respectivos Estados sobre la

propiedad inmobiliaria, estando colocado dentro de ese gran rubro, por razones obvias, el Impuesto Predial.

El gravamen en cuestión, según está explorado teórica y jurisprudencialmente, es un impuesto real y tiene por objeto gravar la propiedad y/o posesión de los bienes inmuebles.

Su base está constituida por el valor de los mismos, por ser precisamente el indicador de la riqueza de los sujetos pasivos.

No obstante lo anterior, por deficiencias técnicas, algunos excesos e imprecisiones legislativas, hasta el 31 de diciembre de 2001 se había conformado en toda la República un complejo mosaico en dicho renglón impositivo, a grado tal de que, en muchos casos, propiamente quedaba al libre albedrío de las autoridades administrativas estatales y de los municipios establecer el valor de las propiedades (base fiscal). lo cual vino dando motivo a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitiera un sinfín de precedentes y tesis de jurisprudencia declarando la inconstitucionalidad de muchas leyes de carácter local, cuando ese era el caso.

Con el evidente propósito de corregir todas esas desviaciones y armonizar la tributación, por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 23 de diciembre de 1999 se reformó el mencionado artículo 115 Constitucional, quedando establecido en su Artículo Quinto transitorio que, a partir del ejercicio fiscal 2002, las legislaturas estatales, tendrían la obligación de adoptar como base del Impuesto Predial valores unitarios, equiparables al valor de mercado de los inmuebles, haciendo a la vez las adecuaciones tarifarias correspondientes a fin de garantizar un apego a los principios de proporcionalidad y equidad.

Aun cuando dicha reforma constitucional no estuvo enfocada concretamente al Distrito Federal, cuyas bases de organización y competencia se encuentran establecidas en precepto constitucional distinto, la Asamblea Legislativa de esta entidad estimó que era conveniente apearse a los nuevos lineamientos que se han comentado y, por consiguiente, reformó diversos preceptos del Código Financiero del Distrito Federal (CFDF), para asemejar los valores unitarios para el suelo y construcciones a los de mercado, para lo cual

elevó aproximadamente en diez veces los que estuvieron vigentes hasta 2001 y, por otra parte, para ajustar la tarifa del Impuesto Predial a la baja, disminuyéndola a una décima parte.

Dicho acoplamiento al mandato constitucional resulta ser correcto tratándose de los propietarios y/o poseedores que ocupan directamente sus propios inmuebles, únicos para los cuales la base de pago del gravamen en comento está constituida precisamente por los valores unitarios del suelo y de las construcciones, caso en el cual, como ha quedado asentado, se multiplicaron por 10 dichos valores para adecuarlos a la realidad, a la vez que la tarifa se redujo en un 90%. En este caso la (la única distorsión en contra de los contribuyentes, la cual les representa un pago menor, obedece a que la tarifa del Impuesto Predial establecida en el artículo 152 del CFDF es de carácter progresivo, de tal suerte que, en la medida en que se está dando mayor valor a los inmuebles, el pago se incrementa proporcionalmente.

Ahora bien, tratándose de los propietarios y/o poseedores que dan en arrendamiento sus inmuebles, la situación es muy distinta, pues conforme a la fracción II del artículo 149 del CFDF, en estos casos, contrariamente al nuevo mandato constitucional, continúa aplicándose, al igual que como acontecía en años anteriores, una fórmula para determinar el valor de las propiedades por capitalización de rentas que se reciban y seguirán recibiendo una marcada injusticia, como posteriormente se analizará.

Hasta el 2001 el precepto acabado de mencionar mantuvo como fórmula determinatoria del valor de los predios por capitalización de rentas, bastante enigmática por cierto, la siguiente:

$$\text{RENTA MENSUAL } X_{,2} \times 38.47 = \text{VALOR DEL INMUEBLE}$$

De acuerdo con esta fórmula se llegaba propiamente al valor real o de mercado de las propiedades cuando la renta mensual estaba bien fijada, conforme a la costumbre, en el 1.3% del valor del inmueble, lo cual se puede corroborar fácilmente mediante una simple

operación matemática. Obviamente esto era muy contrastante con la base de valor obtenible mediante el empleo de los valores unitarios de suelo y construcciones, aplicables en exclusiva por los ocupantes de sus propios bienes, valores que estaban fijados más o menos en un 10% del valor real de los mismos, como se ha comentado.

Esta manifiesta injusticia trató de mitigarse otorgando en ejercicios pasados a los arrendadores de inmuebles, por mandato de ley, una reducción tarifaria de un 75% o de un 53%, según uso habitacional o de otro tipo dado a las propiedades. Sin embargo, ese beneficio no era suficientemente compensatorio debido a que la base de pago era muchísimo más elevada, diez veces arriba, que la correspondiente al resto de los contribuyentes.

A pesar de lo expuesto la Suprema Corte de Justicia mantuvo por muchos años la tesis de jurisprudencia 61/1996, con la que invariablemente negó el amparo de la justicia federal a cientos y cientos de quejosos, que a continuación se transcribe:

PREDIAL. EL ARTICULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD AL FIJAR EL IMPUESTO CON BASE EN EL VALOR CATASTRAL DEL INMUEBLE, DETERMINADO, RESPECTO DE LOS QUE OTORGAN EL USO O GOCE TEMPORAL, CONFORME A LAS CONTRAPRESTACIONES QUE OBTIENEN. Establece el precepto legal mencionado que cuando los contribuyentes del Impuesto Predial otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción I de ese precepto y el que se determine de acuerdo con el total de las contraprestaciones que se obtengan por dicho uso o goce temporal. Lo anterior no resulta desproporcional ni inequitativo, pues si el Impuesto Predial grava la propiedad o posesión del suelo o de éste y de las construcciones adheridas a él, al obligarse a determinar el valor catastral del inmueble sobre el que debe calcularse el impuesto, con base en las contraprestaciones que correspondan por su uso o goce temporal, se atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes en razón de la naturaleza real de este tributo, en virtud de que el valor del inmueble se determina atendiendo a las características a que se refiere la fracción I del precepto y también, de un modo más preciso, de acuerdo con las contraprestaciones mencionadas, pues, lógicamente, al pactarse éstas en un momento determinado se atiende al valor que se le otorga al inmueble, y la naturaleza del Impuesto Predial es que su determinación se haga en razón del valor real. Por lo que se refiere al principio de equidad, también es respetado por el impuesto en cuestión pues al considerar el legislador que inmuebles idénticos

y en lugar similar no tienen el mismo valor para el que los arrienda y para el que los habita, da un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, pues por una parte, todos los sujetos pasivos del tributo que poseen o son propietarios de bienes inmuebles que no se otorguen en arrendamiento, determinarán la base por el mismo procedimiento establecido en la ley o bien de conformidad con los valores unitarios determinados por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, y por otra, todos los poseedores o propietarios de bienes inmuebles dados en arrendamiento, determinarán la base de conformidad con el procedimiento a que se refiere la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, recibiendo así un tratamiento idéntico en -lo concerniente a hipótesis de causación, y variando únicamente en el monto del entero de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente."

Pues bien, a partir del 2002 se dispuso en el propio artículo 149, fracción II, del CFDF que en el caso de los arrendadores de predios también debería multiplicarse por diez el valor de sus inmuebles, determinable, como se ha dicho, por un sistema de capitalización de rentas, habiendo quedado como fórmula aplicable en estos casos la siguiente:

$$\text{RENTA MENSUAL} \times 2 \times 38.47 \times 10.00 = \text{VALOR DEL INMUEBLE}$$

El resultado así obtenido es aberrante porque puede llegar a significar hasta diez veces más del de mercado de las propiedades, violándose de esta manera incontrovertiblemente, a partir del ejercicio en curso, los principios de proporcionalidad y equidad por lo que se refiere a la fijación de la base del gravamen, que es uno de los elementos esenciales del tributo; lo primero porque es el valor real de los inmuebles el que constituye el índice de riqueza de los propietarios y/o poseedores y por lo tanto el que debe tomarse en cuenta para efectos del Impuesto Predial conforme a la reciente reforma al artículo 115 Constitucional, lo cual coincide asimismo con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación plasmado en la jurisprudencia transcrita, que inclusive se sentó antes de que entraran en vigor los últimos cambios constitucionales y, lo segundo, porque los ocupantes de sus propios predios estarán tributando sobre una base real, pero sensiblemente más baja a la que afecta a los arrendadores, gravísimo vicio que no se subsana porque a éstos se les siga otorgando una reducción tarifaria, de ninguna manera compensatoria del excedido tratamiento dado a la base.

Para denotar con mayor claridad este serio vicio de inconstitucionalidad se puede poner el siguiente ejemplo:

"INMUEBLE CON VALOR REAL DE	\$ 1'000,000
RENTA MENSUAL RAZONABLE (1.30%,)	\$ 13,000
VALOR POR CAPITALIZACIÓN DE RENTAS 2001	
$\$13,000 \times 2 = \$26,000 \times 38.47 =$	\$ 1'000,220
VALOR POR CAPITALIZACIÓN DE RENTAS 2002	
$\$13,000 \times 2 = \$26,000 \times 38.47 = 1'000,220 \times 10.00 =$	\$ 10'002,200 (*)

(*)Este valor equivale a un 1,000.22 % respecto al valor real del inmueble.

Son muchísimos los juicios de amparo que se han promovido en contra de la modificación legal que sufrió la fracción II del artículo 149 del CFDF para el 2002, mismos que habrán de ser resueltos en primera instancia por los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa con sede en la Ciudad de México y, definitivamente, en grado de revisión, por los Tribunales Colegiados de Circuito de igual especialidad, esto último debido a que la Suprema Corte de Justicia, para aligerar su carga de trabajo, ya confió a estos últimos órganos jurisdiccionales el conocimiento en última instancia de los amparos contra leyes locales, según Acuerdo General 5/2001 publicado en el Diario Oficial de la Federación de 29 de junio de 2001.

Tal Acuerdo General de la Suprema-Corte puede ser considerado como una "Resolución Miscelánea Judicial" por la similitud que mantiene con la de igual género que expiden las autoridades hacendarias federales en el ámbito de su competencia, de la que tanto nos hemos quejado los contribuyentes, sobre todo porque en muchos aspectos no existe un sólido sustento constitucional y legal para adoptar tal tipo de normatividades. Es pertinente mencionar que, seguramente por esa circunstancia, el referido Acuerdo General se expidió en muchos de sus aspectos con la oposición expresa de dos de los once ministros de nuestro más alto tribunal, como consta al calce de dicho documento.

No deja de causar asombro lo que acaba de reseñarse, pues un tribunal de segundo nivel según la jerarquización interna del Poder Judicial Federal ha dado preferencia absoluta a su mejor criterio (el calificativo "mejor" lo asume por convicción propia quien escribe estas líneas), sin causa que así lo hubiere ameritado, sobre el que mantuvieron por años y en forma sistemática los ministros de la Suprema Corte de Justicia. También en materia jurídica y fiscal los patos pueden tirarle a las escopetas y, en el caso concreto, interrumpir de hecho con sus disparos la multirreferida tesis perfectamente delineada por el máximo órgano jurisdiccional de la República.

Independientemente de lo anterior, la suerte que corran los nuevos amparos intentados contra la reforma del 2002 en el rubro que ha sido material de análisis es del todo imprecisable ante la existencia de trece Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa que en la ciudad capital, indistintamente, podrán conocer de estos asuntos para su resolución definitiva, más aun cuando el Derecho puede interpretarse y aplicarse con enfoques muy variados e inclusive abiertamente contradictorios, como ha quedado de manifiesto con el ejemplo anterior, lo cual también descalifica la delegación de facultades originaria y sabiamente atribuidas a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por la legislación vigente.

III EL IMPUESTO PREDIAL EN LA TEORÍA GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

1.- CONCEPTO DEL IMPUESTO PREDIAL.

2.- CLASIFICACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

A. CLASIFICACIÓN TRADICIONAL.

I. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO REAL.

II. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO GENERAL.

III. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO DIRECTO.

IV. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO *AD VALOREM*.

V. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO LOCAL.

B. CLASIFICACION MODERNA.

I. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO SOBRE LA RIQUEZA

II. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO SOBRE BIENES.

3.- ELEMENTOS DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

A. LOS SUJETOS DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

B. FUENTE DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

C. OBJETO DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

D. HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

E. HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

F. DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

G. ÉPOCA DE PAGO DE LOS IMPUESTOS Y ÉPOCA DE PAGO DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

H. EXIGIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS Y EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

4.- MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

1.MÉTODO DECLARATIVO.

2.MÉTODO OBJETIVO.

3.MÉTODO INDICIARIO.

III EL IMPUESTO PREDIAL EN LA TEORÍA GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

1.- CONCEPTO DEL IMPUESTO PREDIAL.

La definición correspondiente al Impuesto Predial queda como sigue: “El Impuesto Predial será la prestación pecuniaria y, excepcionalmente en especie, que el Estado, en un acto de soberanía, exige obligatoria y unilateralmente a todas aquellas personas físicas y morales que sean propietarias o poseedoras del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, para contribuir con una parte proporcional y equitativa de sus recursos para la vida y progreso de la comunidad, sin que los mismos tengan un fin específico dentro del gasto público”.

2.- CLASIFICACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

A. CLASIFICACIÓN TRADICIONAL.

I. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO REAL.

Así como la naturaleza propia del Impuesto Predial dentro de esta clasificación, me permito invocar la definición mencionada en el primer capítulo del presente trabajo Propuesto por Raúl Rodríguez Lobato: “Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas gravables, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; en cambio los impuestos personales son los que se establecen a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores de gravamen, sin importar los bienes o cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.”³⁰ En tal virtud y de conformidad con el artículo 148 del Código Financiero del Distrito Federal, “están

³⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda Edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios, p. 68.

obligados al pago del Impuesto Predial, las personas físicas y morales que sean propietarios del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero, así como los poseedores que no conozcan al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible”.³¹ Se debe señalar que el objeto que establece el propio texto del artículo antes citado, coloca plenamente al Impuesto Predial dentro del marco de los impuestos reales, ya que el propio Impuesto Predial grava el valor económico que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona física o moral y un bien inmueble.

II. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO GENERAL.

Por tributos generales entenderemos aquellos que gravan diversas actividades económicas, las que, sin embargo, tienen en común el ser de la misma naturaleza, como lo es en su caso, el impuesto general de importación. Al Impuesto Predial se le clasifica como impuesto general, ya que por su propia naturaleza grava la propiedad inmobiliaria, sin tomar en cuenta los sujetos pasivos de los inmuebles.

III. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO DIRECTO.

Como ha quedado establecido en el Capítulo I del presente trabajo, los tributos directos son aquellos que no pueden ser repercutidos o trasladados a terceras personas; en tanto que los indirectos sí poseen esa posibilidad traslativa. Así, podemos determinar que el Impuesto Predial es un impuesto directo, ya que no grava los ingresos provenientes de operaciones de consumo, sino que grava la propiedad del suelo o del suelo y las construcciones adheridas al mismo.

IV. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO *AD VALOREM*.

Es el caso que al Impuesto Predial se le considera, por su propia naturaleza, como un Impuesto *ad valorem*, ya que debe de gravar el precio del propio objeto gravado. Sin

³¹ Diario Oficial de la Federación, México, 31 de Diciembre de 1994.

embargo, el Código Financiero del Distrito Federal, pretende darle al Impuesto Predial el carácter de impuesto específico, ya que el texto del propio artículo 149 fracción I de dicho ordenamiento establece la determinación del Impuesto Predial con base en los valores unitarios. En su parte conducente, dicho precepto señala que dichos valores unitarios serán emitidos por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, mismos que atenderán a circunstancias tales como los precios del mercado del suelo y las construcciones en el Distrito Federal, así como a las características comunes de los inmuebles que se ubiquen en las distintas zonas, refiriéndolos a colonias catastrales de condiciones homogéneas, tipo área de valor y tipo corredor de valor. En tal virtud, dicho tributo toma en consideración las características comunes de los inmuebles de la zona, pero en ningún momento considera el valor específico y propio del inmueble.

Por lo tanto, el Impuesto Predial, por su propia naturaleza, debe ser considerado como un Impuesto *ad valorem*, aunque la misma legislación del Distrito Federal pretenda darle el carácter de específico, haciéndolo por demás injusto, ya que las situaciones que se toman en consideración para el establecimiento de los valores unitarios son aparentes y engañosas, y no toman en cuenta las situaciones particulares de los inmuebles, como lo es el valor propio de cada uno de ellos.

V. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO LOCAL.

De conformidad con el artículo 1105 fracción IV inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Impuesto Predial, en adhesión con las atribuciones otorgadas por el mismo a los estados y municipios, será un impuesto de carácter local de acuerdo con lo siguiente:

“Artículo 115.

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

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

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

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

De una lectura congruente de lo anteriormente transcrito se puede apreciar claramente que las legislaturas locales podrán establecer impuestos sobre la propiedad inmobiliaria que será administrada por los municipios, pudiendo concluir el hecho de que el Impuesto Predial es un Impuesto de Carácter Local que podrá ser administrado por los propios municipios, y utilizado por los mismos bajo casos bien definidos.

B. CLASIFICACION MODERNA.

I. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO SOBRE LA RIQUEZA

Los impuestos sobre los ingresos y la riqueza, “al no recaer a fin de cuentas sobre el consumidor, no contribuyen al encarecimiento de la vida; por el contrario, al gravar exclusivamente las ganancias dando lugar así a que el contribuyente que más posea tribute en mayor medida, no se deriva esa injusta desigualdad propia de los impuestos al consumo, mismos que originan que todo aquel que adquiera mercancías o reciba la prestación de un servicio, tenga que pagar exactamente el mismo tributo, independientemente de su mayor o menor capacidad económica.”³²

El Impuesto Predial es catalogado como un impuesto que grava la riqueza, es decir grava la propiedad o posesión inmobiliaria; pero es preciso dejar muy claro que no grava los ingresos que derivan de dicha propiedad o posesión; los ingresos o las ganancias son gravadas, en el Sistema Fiscal Mexicano, por el Impuesto Sobre la Renta.

³² Sommers, Harold M., Apud Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1997, p. 351.

II. EL IMPUESTO PREDIAL COMO IMPUESTO SOBRE BIENES.

Como fue establecido en el capítulo I del presente trabajo, esta clase de gravámenes están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le prestan. Se trata, desde luego, de impuestos al consumo cuyo ejemplo típico está representado por el controvertido impuesto al valor agregado.

Como se podrá apreciar, el Impuesto Predial, por su propia naturaleza, no forma parte de esta clasificación, ya que el mismo no deriva del consumo, sino únicamente grava la propiedad o posesión de un inmueble.

3.- ELEMENTOS DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

En el presente apartado, se expondrán los elementos del Impuesto Predial, consignados en el Código Financiero del Distrito Federal.

Como se estableció en el primer capítulo de esta Tesis, todo impuesto debe contener los elementos que a continuación se mencionan, los cuales deberán encontrarse en la ley respectiva que establezca tal impuesto.

Dichos elementos son: A) Sujetos; B) Fuente; C) Objeto; D) Hecho imponible; E) Hecho generador; F) Determinación en cantidad líquida; G) Época de pago; y, I) Exigibilidad.

En ese sentido, me permito exponer en qué consiste cada uno de esos elementos y su debida identificación en el Impuesto Predial establecido en el Código Financiero del Distrito Federal.

A. LOS SUJETOS DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

El sujeto pasivo es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley, se encuentra obligada a pagar el impuesto; el sujeto activo es el Estado.

En ese mismo orden de ideas, los sujetos pasivos del Impuesto Predial se encuentran contenidos en el Código Financiero del Distrito Federal, en su artículo 148, el cual señala que “están obligados al pago del Impuesto Predial, las personas físicas y morales que sean propietarias del suelo o del suelo y de las construcciones adheridas a él, Independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero, así como los poseedores que no conozcan al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.”³³

Asimismo, el sujeto activo del Impuesto Predial en la legislación del Distrito Federal, es el fisco local del Distrito Federal.

B. FUENTE DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

En el caso del Impuesto Predial, establecido en el Código Financiero del Distrito Federal, el mismo tiene como fuente a la propiedad inmobiliaria.

C. OBJETO DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

En el caso del Impuesto Predial en la legislación del Distrito Federal, el objeto del mismo es definido por el artículo 148 del Código Financiero del Distrito Federal, el cual a la letra establece:

ARTÍCULO 148. Están obligadas al pago del Impuesto Predial establecido en este Capítulo las personas físicas y las morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. Los poseedores también estarán obligados al pago del Impuesto Predial por los inmuebles que posean, cuando no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.

³³ DOF, 24 diciembre de 1994.

(El subrayado es del autor)

En tal virtud, el Código Financiero del Distrito Federal, delimita al objeto del Impuesto Predial en el artículo 148 del Código Financiero del Distrito Federal, estableciendo al mismo como la propiedad o posesión inmobiliaria.

D. HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

El Impuesto Predial establecido en el Código Financiero del Distrito Federal consigna los hechos imposables de dicho impuesto, en el artículo 148 en relación con el artículo 148 del mismo, estableciendo:

ARTÍCULO 148. Están obligadas al pago del Impuesto Predial establecido en este Capítulo las personas físicas y las morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. Los poseedores también estarán obligados al pago del Impuesto Predial por los inmuebles que posean, cuando no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.³⁴

De la norma anterior, se desprende que la hipótesis jurídica establecida en el artículo 148 del Código Financiero del Distrito Federal, consiste en que los sujetos que sean propietarios o poseedores de un inmueble, incluyendo el suelo y las construcciones adheridas a él, estarán obligados al pago del Impuesto Predial.

Cabe hacer mención de que, tal como se tratará más ampliamente en el Capítulo III del presente estudio, el hecho imponible debe estar, invariablemente, de acuerdo con el objeto del tributo. En ese sentido, es importante considerar que las hipótesis establecidas en el artículo 149 del Código Financiero, precepto que regula la base gravable del Impuesto Predial, contempla en su fracción II:

ARTÍCULO 149. La base del Impuesto Predial será el valor catastral determinado por los contribuyentes conforme a lo siguiente:

³⁴ Ibid.

I. ...

II. Cuando los contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, inclusive para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción anterior y el que se determine de acuerdo al total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal...³⁵

Se puede notar de lo transcrito anteriormente que, en el hecho imponible establecido en el artículo 148 antes citado, no se establece elemento alguno que pueda abarcar a los contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de inmuebles, y que por dicho otorgamiento reciban alguna contraprestación, con lo que queda demostrado evidentemente que en este sentido, la hipótesis establecida en la fracción II del artículo 149 antes citado, pugna con el objeto y el hecho imponible establecido en el artículo 148 del mismo ordenamiento, cuestión que en base a una ortodoxa teoría del Derecho Fiscal, no puede pasarse por alto, violentando las garantías de legalidad y de seguridad jurídica.

E. HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

El hecho generador del Impuesto Predial en la legislación del Distrito Federal, será cuando una persona física o moral sea propietaria o poseedora del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, en términos de lo dispuesto por el artículo 148 del Código Financiero del Distrito Federal.

F. DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

Ahora bien, analizando comparativamente los principales ordenamientos legales que forman parte de nuestro derecho fiscal positivo, encontramos básicamente las siguientes clases de tasas contributivas.

³⁵ Ibid.

1) *Cuota fija*.- Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación física.

2) *Tarifa progresiva*.- Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicha cantidad resulta menor.

En este tipo de tarifas el impacto económico va fluctuando según aumente o disminuya el monto de los ingresos gravables, lo cual implica una notoria diferencia por las tasas a cuota fija, en las que el porcentaje señalado por la ley se aplique uniformemente, cualquiera que sea el ingreso.

En términos generales, se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasa más justo y equitativo, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos entre los contribuyentes, mantienen vigente el viejo principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben contribuir a las cargas públicas en una proporción más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas.

3) *Cantidad fija*.- En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda de curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado sobre la proporcionalidad de las tarifas progresivas, toda vez que se toma en consideración la capacidad económica del contribuyente.

Funda el precepto argumento, la siguiente tesis jurisprudencial:

IMPUESTO, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

TEXTO:

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica

de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.³⁶

Por tanto, para determinar el Impuesto Predial en cantidad líquida, es necesario que se actualice el hecho generador del tributo, y se aplique la tarifa progresiva preceptuada en el artículo 152 del Código Financiero del Distrito Federal, la cual consiste en:

“ARTICULO 152.- El Impuesto Predial se calculará por periodos bimestrales, aplicando al valor catastral la tarifa a que se refiere este artículo:

I. TARIFA.

Rango	Limite Inferior de Valor Catastral de un Inmueble	Limite Superior de Valor Catastral de un Inmueble	Cuota Fija	Porcentaje Para Aplicarse Sobre el Excedente del Limite Inferior
A	0.00	11,25,545.40	147.50	0.00
B	125,925.01	372,102.82	28.00	0.05
C	373,102.83	546,567.84	107.84	0.07
D	546,567.85	819,531.85	326.09	0.09
E	819,531.86	1,092,475.86	577.88	0.06
F	1,092,475.87	1,365,420.87	828.66	0.11
G	1,365,420.88	1,638,364.88	1,137.43	0.11
H	1,638,364.89	1,911,308.89	1,490.58	0.12
I	1,911,308.90	2,184,252.90	1,792.60	0.13
J	2,184,252.91	2,457,196.91	2,150.50	0.13
K	2,457,196.92	2,730,140.92	2,518.75	0.13
L	2,730,140.93	3,003,084.93	2,886.98	0.14
M	3,003,084.94	3,276,028.94	3,255.11	0.14
N	3,276,028.95	3,548,972.95	3,690.12	0.15
O	3,548,972.96	3,821,916.96	4,087.47	0.15
P	3,821,916.97	4,094,860.97	4,484.81	0.15
Q	4,094,860.98	4,367,804.98	4,890.49	0.15
R	4,367,804.99	4,640,748.99	5,295.99	0.15
S	4,640,749.00	4,913,692.00	5,749.59	0.15
T	4,913,692.01	5,186,636.01	6,243.19	0.15
U	5,186,636.02	5,459,579.02	6,749.91	0.16
V	5,459,579.03	5,732,523.03	7,296.24	0.16
W	5,732,523.04	6,005,466.04	7,892.84	0.16
X	6,005,466.05	6,278,409.05	8,539.19	0.16
Y	6,278,409.06	6,551,352.06	9,235.73	0.16

³⁶ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 199-204, p. 144.

G. ÉPOCA DE PAGO DE LOS IMPUESTOS Y ÉPOCA DE PAGO DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

Desde luego, como garantía de elemental seguridad, es necesario que la norma fiscal señale los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos que hayan causado, ya que dentro de un correcto régimen jurídico, los mismos deben cubrirse en fechas predeterminadas, a fin de que los contribuyentes puedan planear y soportar razonablemente los correspondientes impactos patrimoniales. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 153 del Código Financiero del Distrito Federal, el pago del Impuesto Predial deberá hacerse en forma bimestral, durante los meses de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre.

H. EXIGIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS Y EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

En el caso del Impuesto Predial consignado en el Código Financiero del Distrito Federal, el mismo se vuelve exigible, desde que transcurrió el plazo que otorga el artículo 153 de dicho ordenamiento legal, es decir, después de las épocas de pago antes establecidas.

4.- MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL EN LA LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL.

En tal virtud, en este capítulo se analizarán los diversos procedimientos existentes para la determinación de un Impuesto y los métodos establecidos en el Código Financiero del Distrito Federal.

Por lo tanto, es preciso analizar desde un inicio la existencia de dos reglas, cuyo respeto por parte del Erario evitarían problemas y preocupaciones en el contribuyente, y que consisten en:

Primera.- *La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria.* En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones o circunstancias que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; la determinación del crédito, mediante la aplicación del método adoptado por la ley, es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria.

Segunda.- *Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento.* Es frecuente observar que el legislador establece que la determinación del impuesto a pagar se hará en los términos de la ley o, en su defecto, del reglamento, o bien, la ley simplemente enuncia el método y deja al reglamento las bases conforme a las cuales se liquidará el crédito, con lo cual se introduce la incertidumbre y se deja al contribuyente en manos de la administración pública.

Asimismo, existen diversos requisitos que debe de satisfacer un método de determinación, entre los que se encuentran:

- a) Sencillez. El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo entiende e inclusive lo puede aplicar;
- b) Economía. Que el método sea económico, significa que no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención;
- c) Comodidad. El método será cómodo, si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente; y,
- d) Limpieza. El método será limpio cuando evita el contubernio entre el obligado y el personal hacendario.

De igual manera, los métodos que la doctrina recomienda y que ha adoptado el legislador son:

A) Declarativo

B) El objetivo

C) El indiciario

1. MÉTODO DECLARATIVO.

El método declarativo consiste en valorar un precio, una venta o un capital, mediante la presentación de una declaración por el que lo percibió o la celebró. Los principales métodos declarativos son:

1. Declaración jurada.- En la declaración jurada, el contribuyente, al presentar la declaración de sus ingresos declara bajo juramento que los datos que ella contiene son ciertos.
2. Declaración con inspección de libros y presunciones.- En el método declarativo con inspección de libros la Hacienda Pública tiene el derecho de exigir a los contribuyentes la presentación de los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria de las operaciones registradas y los demás elementos que estime necesarios para el estudio de las declaraciones, con el fin de determinar el impuesto a pagar.
3. Declaración exigida al pagador del crédito o al que exige un precio, llamado también imposición en el origen o fuente.- La determinación del tributo corre a cargo de un tercero a quien la ley le impone el deber de descontar o de efectuar su cobro, en los pagos que hagan o en el precio que reciben de los deudores directos del crédito tributario.

Este método le permite al Erario que la determinación y recaudación del tributo a pagar sea económica y segura.

El Código Financiero del Distrito Federal. adopta también este método, toda vez que el mismo obliga a los particulares a declarar el valor catastral de sus inmuebles, a través artículo 148, mismo que señala:

ARTÍCULO 148. Están obligadas al pago del Impuesto Predial establecido en este Capítulo las personas físicas y las morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. Los poseedores también estarán obligados al pago del Impuesto Predial por los inmuebles que posean,

cuando no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.

Los propietarios de los bienes a que se refiere el párrafo anterior y, en su caso, los poseedores, deberán determinar y declarar el valor catastral de su inmuebles, aun en el caso de que se encuentren exentos del pago del Impuesto Predial.

La declaración a que se refiere el párrafo anterior, se presentará en los formatos oficiales aprobados ante las oficinas autorizadas, durante los dos primeros meses de cada año, así como en los supuestos y plazos a que se refieren los artículos 149 fracción II y 154 de este Código.

Es obligación de los contribuyentes calcular el Impuesto Predial a su cargo.

Cuando en los términos de este Código haya enajenación, el adquirente se considerará propietario para los efectos de este impuesto.

Los datos catastrales, cualesquiera que éstos sean, sólo producirán efectos fiscales o catastrales.

Por tanto, dicho precepto legal obliga a declarar el valor catastral de los inmuebles, de conformidad con los lineamientos establecidos en el mismo, y a determinar el Impuesto a su cargo.

Asimismo, si la autoridad presume que se declaró con falsedad, a través del ejercicio de sus facultades de comprobación, puede determinar la veracidad del valor declarado.

2. MÉTODO OBJETIVO.

El presente método también es adoptado por el Código Financiero del Distrito Federal, en su artículo 149 fracción I, al permitir el pago del Impuesto Predial, a través del valor del inmueble en específico (avalúo), el cual a la letra dice:

ARTÍCULO 149. La base del Impuesto Predial será el valor catastral determinado por los contribuyentes conforme a lo siguiente:

I.- A través de la determinación del valor real del inmueble, incluyendo las construcciones a él adheridas e instalaciones especiales, aun cuando un tercero tenga derecho sobre ellas, mediante

la práctica de avalúo directo que comprenda las características e instalaciones particulares del inmueble, realizado por persona autorizada.

3. MÉTODO INDICIARIO.

En el presente caso, el Código Financiero del Distrito Federal adopta este método para la determinación del Impuesto Predial, en su artículo 149, toda vez que el mismo, en su fracción primera establece:

ARTÍCULO 149. La base del Impuesto Predial será el valor catastral determinado por los contribuyentes conforme a lo siguiente:

I. A través de la determinación del valor real del inmueble, incluyendo las construcciones a él adheridas e instalaciones especiales, aun cuando un tercero tenga derecho sobre ellas, mediante la práctica de avalúo directo que comprenda las características e instalaciones particulares del inmueble, realizado por persona autorizada.

La base del Impuesto Predial determinada mediante el avalúo directo a que se refiere el párrafo anterior, será válida para el año en que se realice el avalúo y para los dos siguientes, siempre que en cada uno de esos años subsiguientes el avalúo se actualice aplicándole un incremento porcentual igual a aquél en que se incrementen para ese mismo año los valores unitarios a que se refiere el artículo 151 de este Código.

Sin embargo, los contribuyentes podrán optar por determinar y declarar el valor catastral de sus inmuebles aplicando a los mismos los valores unitarios a que se refiere el artículo 151 de este Código.....

Asimismo, el artículo 151 del Código Financiero del Distrito Federal, a la letra establece:

ARTÍCULO 151. Para los efectos de lo establecido en los párrafos segundo y tercero de la fracción I del artículo 149 de este Código, la Asamblea emitirá la relación de valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales de tipo común, que servirán de base a los contribuyentes para determinar el valor catastral de sus inmuebles y el Impuesto Predial a su cargo.

Dichos valores unitarios atenderán a circunstancias tales como los precios de mercado del suelo y de las construcciones en el Distrito Federal, así como a las características comunes de los inmuebles que se ubiquen en las distintas zonas

del mismo, refiriéndolos a colonias catastrales de condiciones homogéneas, tipo área de valor y tipo corredor de valor.

La Asamblea podrá modificar la configuración y número de las colonias catastrales.

Tratándose de inmuebles cuya región, manzana y valores unitarios de suelo no se encuentren contenidos en la relación respectiva a que se refiere el primer párrafo de este artículo, los contribuyentes podrán considerar como valor del metro cuadrado del suelo, el que les proponga la autoridad, previa solicitud que al efecto formulen o el que determinen a través de la práctica de avalúo conforme a la opción prevista en el artículo 149 de este Código.

Las autoridades fiscales formularán las propuestas de determinación de valor a que se refiere el párrafo anterior, atendiendo a los valores fijados en la zona de que se trate y de acuerdo a las definiciones que respecto de las colonias catastrales se establecen en las relaciones de Valores Unitarios del Suelo, de las Construcciones y de las Instalaciones Especiales contenidas en este Código.

IV.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DOGMÁTICOS EN MATERIA FISCAL

1.- PRINCIPIOS DOGMÁTICOS.

- A. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.
- B. PRINCIPIO DE COMODIDAD.
- C. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.
- D. PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

- A. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.
- B. PRINCIPIO DE EQUIDAD.
- C. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.
- D. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.
- E. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.
- F. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

IV.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DOGMÁTICOS EN MATERIA FISCAL.

El presente capítulo tiene la finalidad establecer la relación de sometimiento que siempre debe existir a los principios emanados de la Constitución por parte de las normas legales aplicables, y su debida observación en los impuestos.

1.- PRINCIPIOS DOGMÁTICOS.

El derecho fiscal se integra por un conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del Estado como fisco.

Los especialistas en nuestra materia han ideado una serie de máximas o principios basados fundamentalmente en nociones de justicia y equidad que deben actuar como las bases rectoras de todo el orden jurídico-tributario.

Lo anterior significa que, para que el contenido del derecho fiscal imperante en un país determinado pueda considerarse como correcto y adecuado, las normas legales que lo integran deben encontrarse inspiradas y fundadas en una serie de máximas y principios, que actúen a la manera de soporte de toda la estructura jurídica, la que de no contar con dicho soporte, o bien en caso de contravenirlo, automáticamente se precipitará en el abuso y en arbitrariedad que directamente conducen a discriminaciones por parte del poder público.

El punto de partida fue establecido por Adam Smith, en su obra “La Riqueza de las Naciones”, mismas que serán explicadas brevemente a continuación, a fin de analizar su debida observancia en los impuestos los cuales principalmente consisten en: a) Principio de certidumbre; b) Principio de comodidad; c) Principio de proporcionalidad; d) Principio de economía.³⁷

³⁷ Smith, Adam. *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Apud, Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1997, p.201.

A. Principio de certidumbre.

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

Por tanto, todo impuesto, en forma general, debe respetar el Principio de certidumbre pues resulta además un elemento de seguridad para el gobernado pues todos deben contemplar el sujeto pasivo del impuesto, el objeto de dicho impuesto, la tarifa a aplicar en el impuesto, la base gravable del mismo, su época de pago y las sanciones aplicables al mismo.

B. Principio de comodidad.

El Principio de comodidad atiende en principio, a los plazos o fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones. Plazos y fechas que deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios.

En efecto, la comodidad en el entero de los créditos fiscales debe entenderse referida no sólo a los plazos y fechas de pago, sino también a los lugares en donde el mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo.

Cualquier impuesto, regulado en cualquier ley, debe por tanto respetar el principio dogmático de comodidad, toda vez que la misma normatividad que los regule, debe establecerse que el pago del impuesto deberá hacerse en forma fija, estableciendo una fecha específica para su pago, ya sea de forma mensual, bimestral, semestral o anual.

C. Principio de proporcionalidad.

En su aspecto general, es la relación de conformidad que existe entre el todo y cada una de sus partes o de cosas relacionadas entre sí. En el derecho tributario, este principio

exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados. Descansa en la noción de justicia impositiva, pues lo deseado es que el aporte no resulte desmesurado en relación con la riqueza del sujeto. Este principio coincide con el de capacidad de pago, la que, generalmente, ha sido medida en base a las rentas y a la riqueza.

Este concepto de proporcionalidad se encuentra contemplado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al expresar que:

"Son obligaciones de los mexicanos... IV. Contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.³⁸

Este principio fue recogido por la Declaración de los Derechos del hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa de 1789 cuyo numeral 13 disponía que: "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades. Esta idea fue acogida en los artículos 8, 339 y 340 de la Constitución de Cádiz de 1812. En el México independiente aparece por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito el 18 de diciembre de 1822, el cual en su artículo 15 señalaba como obligación de los habitantes del imperio, la de contribuir "en razón de sus proporciones...".

Por su parte la Constitución de 1857 instituyó el texto que acogió el actual artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos³⁹.

En la actualidad, este principio de la proporcionalidad ha dado origen al de progresividad en los impuestos, en función del cual se grava más a quien más tiene o percibe.

³⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 5 de febrero de 1917.

³⁹ TENA, Ramírez Felipe, Leyes Fundamentales de México, Porrúa, 2000. pp. 458.

El principio de proporcionalidad se traduce en la observancia, por parte de cualquier sistema tributario inspirado en ideales de justicia, de estos tres postulados:

A) El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica;

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

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

Es factible que el Principio de proporcionalidad atienda fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias altas y porcentualmente más reducidas en los casos de ganancias medias y pequeñas.

De ahí que, en términos generales, las contribuciones a tasa o porcentaje fijos se consideren como contrarias a este importante principio.

Así pues, como se demostrará en el próximo capítulo del presente trabajo, el Impuesto Predial establecido en el Código Financiero del Distrito Federal, no respeta el principio de proporcionalidad.

D. Principio de Economía.

El Principio de economía resulta de vital importancia, tanto para el Fisco como para los contribuyentes, debido a que su inobservancia se traduce en la violación de los motivos de orden público que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria.

La percepción de ingresos tributarios por parte del Estado se explica y se acepta en virtud de que dichos ingresos se destinan básicamente a la prestación de servicios públicos y a la realización de diversas actividades de interés general. De tal manera que las aportaciones económicas que el ciudadano hace a la Administración Pública merced a la relación jurídico-tributaria, le son devueltas transformadas en obras y servicios.

De ahí que el costo de la recaudación fiscal sea un asunto de especial trascendencia, puesto que cuando el mismo es excesivo o desproporcionado a la percepción neta de la Hacienda Pública, por una parte priva al Estado de ingresos tributarios indispensables para el desarrollo de sus actividades, obligándolo a obtener mayores ingresos financieros que, por lo común, suelen incrementar el déficit presupuestario, y por la otra, genera sentimientos de inconformidad entre los gobernados que no reciben en servicios públicos y en obras de interés general, un beneficio equivalente a las cantidades que en aras de la relación jurídico-tributaria, sacrifican de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Por tanto, el Principio de economía debe ser respetado por el cualquier impuesto establecido por cualquier legislación o normatividad, en virtud de que su recaudación no debe ser difícil y deben tenerse plenamente identificados a los contribuyentes del mismo.

2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

El derecho fiscal está constituido por el llamado Principio de constitucionalidad, el cual, implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, toda vez que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse debidamente relacionada y acorde a los correspondientes preceptos constitucionales. Siempre debe existir una evidente subordinación de la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las normas que derivan de la jerarquía normativa.

Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que lo integran deben reflejarlos y aplicarlos en todo momento.

En efecto, el texto de la fracción IV del artículo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, establece que:

“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.”⁴⁰

El presente apartado tiene por objeto establecer la relación de sometimiento que siempre debe existir a los principios emanados de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por parte de las normas legales aplicables, y su debida aplicación a cualquier impuesto, en territorio mexicano.

Precisando lo anterior, a efecto de poder considerar si cualquier impuesto establecido por cualquier legislación aplicable en México, es preciso analizar cada uno de ellos y su debida aplicación en el tributo en cuestión.

Por tanto y a fin de llevar a cabo el estudio correspondiente, es preciso establecer que del contenido de la transcrita fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende la existencia de los siguientes principios, cuyo estudio va a consistir en analizar su debida observancia en cualquier Impuesto en México, y que constituyen el objeto del presente capítulo: A) Principios de proporcionalidad; B) Principio de equidad; C) Principio de legalidad; D) Principio de generalidad; E) Principio de vinculación con el gasto público; F) Principio de obligatoriedad.

A. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

⁴⁰ FLORES, Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, número 179. México D.F., p. 179.

De acuerdo con la definición de Serra Rojas: “proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”.⁴¹

Aplicando esta definición a la materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

El Principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Dicho en otras palabras, el Principio de proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos, y por la otra, que a cada contribuyente, individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

En síntesis, el Principio de proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez a los ingresos obtenidos.

⁴¹ SERRA, Rojas Andrés, Ciencia política, Porrúa, México, pp. 387

Los conceptos anteriores quedan plenamente corroborados siguiendo el criterio que ha sostenido nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, separando atinadamente lo relativo al principio de equidad, el cual expresa textualmente en su parte conducente lo que a continuación se transcribe: “Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad, estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación”.⁴²

Resumiendo, podemos concluir que de una correcta interpretación de la varias veces citada fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Principio de proporcionalidad debidamente separado y diferenciado del de Equidad se estructura dentro de nuestro derecho fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:

1. La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad;
2. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada contribuyente como factor determinante para fijar la base gravable;
3. Las fuentes disponibles y existentes de riqueza en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean solo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

Como se demostrará en el capítulo V del presente estudio, el Impuesto Predial establecido en el Código Financiero del Distrito Federal, no contempla plenamente dicho

⁴² Ibid, Informe del año 1984, p. 343.

principio constitucional, ya que no toma en consideración la capacidad contributiva de los sujetos del dicho tributo, y por tanto, el mismo es inconstitucional al ser violatorio del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

B. PRINCIPIO DE EQUIDAD.

El principio de la capacidad contributiva es el enfoque al problema de la equidad en la estructura impositiva, conforme al cual la distribución de la carga fiscal debe hacerse de acuerdo con la capacidad para pagar de cada contribuyente, entendiendo por tal el bienestar económico o nivel de vida de cada contribuyente.

Generalmente es aceptado que, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de los fondos públicos, los económicamente fuertes, los que disfrutan de un nivel de vida elevado, están obligados a contribuir con una porción mayor de su ingreso a satisfacer los gastos públicos, y que a medida que descienda el nivel económico, los causantes contribuyen con una porción cada vez menor de sus recursos, a la vez que los iguales se someten a un trato semejante, lo que requiere que las personas con la misma capacidad contributiva – con la misma cantidad de la base seleccionada para medir dicha capacidad- deben pagar la misma suma de impuestos.

La justificación de este principio radica en el hecho de que está de acuerdo con el consenso de actitud hacia el equilibrio en la distribución del ingreso y la riqueza y en la carga fiscal.

El concepto de equidad implica un juicio de valor, y la evaluación de la estructura fiscal puede hacerse sólo en términos de su relativa conformidad con el consenso de pensamiento de una sociedad particular.

La equidad exige que la estructura fiscal reduzca la desigualdad del ingreso. Para lograr esto, las personas con la misma capacidad económica pagan la misma cantidad de impuesto, y las que tienen mayor capacidad pagan más que los que tienen menos recursos.

De este modo la estructura impositiva produce por sí misma el efecto de atenuar la desigualdad en la distribución del ingreso y la riqueza, tendencia que los gastos gubernamentales aminoran o acentúan.

Se reconoce que este principio viola la regla de la neutralidad impositiva y puede tener algunos efectos adversos sobre los incentivos del desarrollo, porque grava en mayor proporción a quienes más trabajan y más éxito tienen en sus negocios.

Se le critica además como incompatible con la institución de la propiedad privada.

Desde el punto de vista de la administración del impuesto, un sistema fiscal estructurado tiene la ventaja de ser funcional ya que en él existen varias medidas de la capacidad contributiva o bienestar económico, que son: el ingreso, la riqueza personal y el consumo, abarcando algunos bienes el total de los mismos, siendo lo óptimo una conjunción de todas las medidas, pues el bienestar depende tanto del ingreso como de las percepciones originadas de la actividad del contribuyente, como de la cantidad de bienes durables y de consumo adquiridos, así como del aumento neto en los ahorros que sólo en la medida en la que están colocados en inversiones se refleja en el ingreso. Y así, combinados los tres factores, ajustan la estructura fiscal más cercana a la realidad en términos del bienestar económico.

Por el mismo lado, la función principal de dichos factores está representada por el ingreso, factor que proporciona los medios para cubrir los tributos, es más fácilmente identificable y en mayor extensión determina el nivel de vida, porque se da el caso de personas, especialmente las jubiladas, que cuentan con riqueza consistente en una casa habitación, pero con exiguos ingresos, lo cual por obvias razones respecto al ingreso disminuido determina baja capacidad de pago, debido a que cuentan con riqueza fija, pero no tienen la capacidad de generar más.

Desde el punto de vista de la medida del nivel económico el papel más débil es el del consumo, porque en gran parte queda a voluntad del contribuyente gastar o no, aunque hay quien es de la opinión de que el bienestar depende solamente del consumo. Además,

con la forma tradicional de impuestos al consumo es difícil hacerlos progresivos, y aun impedir que éstos sean regresivos.

Las tasas diferenciales para artículos de lujo permiten una cierta progresividad sólo en el caso de que efectivamente sean adquiridos exclusivamente por personas de alta capacidad económica. Y se emplean ya porque su administración es relativamente sencilla, y ya para no desanimar la actividad económica a través de un apoyo excesivo en el ingreso y en el ahorro.

Sobre este principio de equidad el maestro Margain Manatou señala que para el debido acatamiento de dicho principio, las leyes de la materia que nos ocupa deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, en consecuencia, contrarias a toda noción de justicia.⁴³ En ese sentido, el Principio de equidad será sinónimo de la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; dichos contribuyentes deberán recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera; debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

Por lo tanto, como tal, la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, a excepción de las tasas, cuotas o tarifas, mismas que deberán contener, en cumplimiento al Principio de proporcionalidad, diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Sobre el particular ya se ha manifestado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal y como se constata con las tesis jurisprudenciales que a continuación se transcriben:

⁴³ Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1997, p. 192.

VALOR AGREGADO, ARTICULO 6TO. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL, MODIFICADO POR LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 31 DE DICIEMBRE DE 1986, ES VIOLATORIO DEL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

Los causantes del impuesto al valor agregado, antes de la reforma al artículo 6to. de la ley respectiva en la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales publicada en el diario oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1986, tenían derecho a obtener la devolución mensual del impuesto citado, sin embargo la reforma del precepto priva a algunos de ese derecho, obligándolos a solicitar la devolución de saldos a su favor hasta concluir el ejercicio fiscal, en forma anual, y para otros que relaciona el artículo se conserva el derecho a la devolución mensual, con cuya distinción el impuesto se vuelve inequitativo, pues al permitir que algunos causantes del mismo puedan obtener las devoluciones de los saldos a su favor mensualmente y otros la obtengan en forma anual, se da un tratamiento distinto a los contribuyentes que deben encontrarse en situación de igualdad, atendiendo a que tratándose de los saldos a favor, no existe base jurídica para catalogarlos en grupos distintos, ya que, en ese aspecto, todos los causantes, independientemente de la actividad que realicen, su naturaleza jurídica, su capacidad contributiva y la tasa impositiva en que estén ubicados, conservan una posición de igualdad frente al fisco por su condición de acreedores de este con respecto a los saldos favorables. En consecuencia, como la disposición legal de que se trata quebranta el principio de equidad previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional al reservar la prerrogativa de solicitar mensualmente los saldos favorables únicamente a determinados contribuyentes, excluyendo de ella a los restantes, infringe el citado principio, y, por ello, el artículo 6to, reformado, de la ley del impuesto al valor agregado es violatorio de garantías y resulta anticonstitucional.⁴⁴

DEDUCCIONES, EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ES APLICABLE EN MATERIA DE.

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente, entre otras cosas, a deducciones permitidas, porque permitir o no una deducción de los ingresos acumulables del causante a fin de determinar el Impuesto Sobre la Renta, evidentemente que va a tener repercusión en el monto del impuesto que se deba pagar.⁴⁵

Una vez expuestos los conceptos que sobre el particular han elaborado algunos de los más reconocidos doctrinarios, nos encontramos en aptitud de distinguir perfectamente los principios de proporcionalidad y equidad. Resulta pertinente resaltar que mientras el

⁴⁴ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 199-204, p. 144.

⁴⁵ Ibid, volumen 187-192, p. 109.

Principio de proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes, y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación, el de Equidad se refiere en particular al problema de la igualdad de los contribuyentes ante la ley, y que mientras la Proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos, la Equidad implica tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Luego entonces, el Principio de proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos, mientras que el de equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones; la proporcionalidad debe inspirarse en un criterio de progresividad, pero la Equidad se basa siempre en nociones de igualdad.

Finalmente, es necesario señalar que mientras el Principio de proporcionalidad opera en atención a la capacidad económica de cada contribuyente, propiciando que los que tienen mayores bienes paguen mayores tributos, el de equidad sólo opera con respecto a las personas que, al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas. Los criterios aquí sustentados se ven fortalecidos pues parten de algunas tesis jurisprudenciales que la Suprema Corte de Justicia ha sostenido, mismas que son transcritas a continuación:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor

o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.⁴⁶

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS 27, FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980, Y 25, FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL, QUE PREVIENEN EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS, SON INCONSTITUCIONALES.

Los artículos 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vigor a partir del 1o. de enero de 1979 al 31 de enero de 1980 y 25, fracción I, en vigor a partir de 1980, idénticos en cuanto a que hacen referencia a las cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS, no cumplen los requisitos de proporcionalidad y equidad señalados por el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues por una parte permiten en un caso la deducción y la prohíben en otro, a pesar de tratarse de gasto de la misma naturaleza, con lo que se propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley, a saber causantes mayores de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y las empresas, sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no puedan hacerlo lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos. Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica y por lo mismo, al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que pudo realizarla, al que se le facilitará que se aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago superior no se encontrará, en este aspecto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, si las cuotas pagadas a cuenta de los trabajadores correspondieron a trabajadores con salario mínimo general o con salario mayor. Debe añadirse que los razonamientos expuestos no sufren modificación alguna si se considera que mientras las cuotas por cuenta de los trabajadores con salario mínimo general deben cubrir las los patrones, con fundamento en el artículo 42 de la Ley del Seguro Social, y que el pago de dichas cuotas por parte del patrón a cuenta de los trabajadores, cuando perciban salario superior, se derive de un contrato colectivo de trabajo, pues además de que en esta hipótesis la Ley Federal del Trabajo obliga a cumplir las estipulaciones de esos contratos, tales situaciones no desvirtúan que se trate de un gasto de la misma naturaleza que

⁴⁶ Ibid, Quinta Época, Tomo LXXXI, p.6374.

varía sólo en su monto y del que no depende la capacidad económica del contribuyente, pues de que tengan trabajadores con salario mínimo o no los tengan en determinado número, no se sigue que perciban más o menos utilidades, lo que depende de otros múltiples factores. Además, si el legislador estimó que procedía la deducción en un caso, no se advierte por qué lo prohibió en otros, cuando lógicamente las erogaciones son mayores cuando se trata de trabajadores con salarios superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción.⁴⁷

Todo lo anterior viene a demostrar, de manera fehaciente, que el concepto de igualdad constituye la esencia del segundo de los principios que, en materia fiscal, consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tomando en cuenta lo anteriormente expuesto, podemos notar claramente que el Impuesto Predial establecido en el Código Financiero del Distrito Federal no contempla plenamente este principio constitucional, ya que le otorga un trato desigual a los iguales, es decir, a los sujetos del Impuesto Predial les da un trato distinto para efectos de la determinación del tributo.

C. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que debe contribuirse a los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Me permito reiterar los dos enunciados a los que obedece el Principio de legalidad:

1) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable-al caso.

⁴⁷ Ibid, Novena Época, Junio de 1991.

2) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

En ese sentido, y tal como se abarcará en el capítulo V de la presente tesis, el Impuesto Predial, establecido en el Código Financiero del Distrito Federal, no contempla plenamente dicho principio, toda vez que se establece la determinación de dicho tributo, por elementos ajenos que no se encuentran establecidos en la ley. En apoyo a lo anterior, se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que conforma nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté en una ley no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignadas de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

“Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme la cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el Artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles”.¹³

INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).- El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente

en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución.⁴⁸

D. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

El principio de generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria.

En efecto, es necesario establecer primeramente, que si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley, y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es a toda luz evidente que el derecho fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas, dado que los tributos participan de las características esenciales del acto que les da vida: la ley.

El principio de generalidad tributaria se puede definir estableciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen dentro de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo, en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.

Por su parte y al respecto Ernesto Flores Zavala señala que: "...el Principio de generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen

⁴⁸ Ibid, Novena Época, octubre de 1995.

capacidad contributiva paguen algún impuesto”.⁴⁹ Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido en Jurisprudencia definida que: “Es carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de tales caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional que aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia”.⁵⁰ Por lo tanto, el principio de generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del artículo 31, el cual a la letra dice: “Son obligaciones de los mexicanos”, lo cual, con base en lo que se acaba de exponer, significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes del Estado mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos, y así, en ese sentido, es posible establecer que el Impuesto Predial en la ciudad de México cumple con el principio constitucional de generalidad, toda vez que el mismo se encuentra plasmado en el Código Financiero del Distrito Federal, el cual es un ordenamiento legal mexicano, y por tanto, que ha cumplido con todos los requisitos para ser considerado ley.

Por tanto, se considera que el Impuesto Predial respeta tal principio en virtud de que se encuentra establecido para la generalidad, es decir, las personas físicas y morales, estableciendo el hecho generador del presente tributo, el cual consiste en gravar la propiedad o posesión inmobiliaria.

⁴⁹ FLORES, Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, número 179. México D.F., p. 208

⁵⁰ DE LA GARZA, Sergio. Op Cit, p. 773.

E. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que su parte inicial: “Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan”.⁵¹ Esto es, los ingresos tributarios tienen como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos una serie de contribuciones sin entregarle nada a cambio. Por esa razón, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos, y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para negarse en conciencia al sostenimiento económico de un gobierno que haga un uso indebido de sus aportaciones.

Por tanto, el Impuesto Predial contemplado en el Código Financiero del Distrito Federal, cumple en forma general, con el principio de vinculación con el gasto público, toda vez que la Ley de Ingresos del Distrito Federal, establece plenamente el destino para el gasto público de los ingresos obtenidos de la recaudación del Impuesto Predial.

F. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 constitucional, “el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público”.⁵²

Se puede inferir claramente que este deber, vinculado al Principio de generalidad, indica que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado mexicano, automáticamente, adquiere la

⁵¹ Margain Manautou, Op Cit, p.109.

⁵² Semanario Judicial de la Federación, Informe del año de 1969, p.52.

obligación de cubrir el correspondiente tributo dentro del plazo que la misma ley establezca. En ese sentido, el Principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función, no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.

El Impuesto Predial cumple con el principio de obligatoriedad toda vez que el Código Financiero del Distrito Federal establece que las personas físicas y morales que sean propietarias del suelo, o del suelo y las construcciones adheridas a él, se encuentran obligadas al pago del Impuesto Predial, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. Por tanto, el Impuesto Predial, consagrado en el Código Financiero del Distrito Federal, contempla plenamente el principio de obligatoriedad que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece.

V.- ASPECTOS INCONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO PREDIAL ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

CASO PRÁCTICO.

PRIMER CASO

SEGUNDO CASO

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1. PROPORCIONALIDAD.

A. POR SU NATURALEZA JURÍDICA.

B. POR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

2. EQUIDAD.

A. POR SU NATURALEZA JURÍDICA.

B. POR LOS ELEMENTOS AJENOS A SU OBJETO.

C. POR EL USO DEL INMUEBLE.

D. POR EL MÉTODO UTILIZADO PARA CALCULAR EL MONTO.

3. LEGALIDAD TRIBUTARIA.

A. POR LA BASE PARA CALCULARLO.

B. POR LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO.

C. POR LOS SUPUESTOS DE EXENCIÓN.

4.- PRINCIPIOS PARA OBTENER UNA BASE CONSTITUCIONAL.

V.- ASPECTOS INCONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO PREDIAL ESTABLECIDO EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

Se abordará el presente capítulo mediante el estudio de un caso práctico que permita, a quien lo analice, obtener las ideas fundamentales de los diversos aspectos de inconstitucionalidad del Impuesto Predial según se encuentra legislado en el Código Financiero del Distrito Federal, así como la comprensión práctica de los mismos en su determinación. Serán tratados, también, los vicios de falta de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria del Impuesto Predial en la ciudad de México, y la repercusión de dichos fenómenos jurídicos en la determinación y cálculo de dicho impuesto, principalmente en el método de determinación establecido en la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, basado en el monto de las contraprestaciones recibidas por otorgamiento del uso o goce temporal del inmueble que se encuentra gravado.

Para el cálculo del Impuesto Predial el Código Financiero del Distrito Federal establece lo siguiente:

Al efecto el artículo 148 del Código Financiero del Distrito Federal señala lo siguiente:

ARTÍCULO 148. Están obligadas al pago del Impuesto Predial establecido en este Capítulo las personas físicas y las morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. Los poseedores también estarán obligados al pago del Impuesto Predial por los inmuebles que posean, cuando no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.

El artículo 149 fracciones I y II son del tenor literal siguiente:

ARTICULO 149.- La base del Impuesto Predial será el valor catastral determinado por los contribuyentes conforme a lo siguiente:

I. A través de la determinación del valor de mercado del inmueble, incluyendo las construcciones a él adheridas, elementos accesorios, obras complementarias o instalaciones especiales, aun cuando un tercero tenga derecho sobre ellas,

mediante la práctica de avalúo directo que comprenda las características e instalaciones particulares del inmueble, realizado por persona autorizada.

La base del Impuesto Predial determinada mediante el avalúo directo a que se refiere el párrafo anterior, será válida para el año en que se realice el avalúo y para los dos siguientes, siempre que en cada uno de esos años subsiguientes el avalúo se actualice aplicándole un incremento porcentual igual a aquél en que se incrementen para ese mismo año los valores unitarios a que se refiere el artículo 151 de este Código.

Sin embargo, los contribuyentes podrán optar por determinar y declarar el valor catastral de sus inmuebles aplicando a los mismos los valores unitarios a que se refiere el artículo 151 de este Código.

Para determinar el valor catastral de los inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio, se considerarán para cada local, departamento, casa o despacho del condominio, las especificaciones relativas a las áreas privativas como jaulas de tendido, cajones de estacionamiento, cuartos de servicio, bodegas y cualquier otro accesorio de carácter privativo; también se considerará la parte proporcional de las áreas comunes que les corresponde, como corredores, escaleras, patios, jardines, estacionamientos y demás instalaciones de carácter común, conforme al indiviso determinado en la escritura constitutiva del condominio o en la escritura individual de cada unidad condominal.

Con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, a que se refiere el párrafo tercero de esta fracción, la autoridad les proporcionará en el formato oficial una propuesta de determinación del valor catastral y pago del impuesto correspondiente.

En caso de que los contribuyentes acepten tales propuestas y que los datos contenidos en las mismas concuerden con la realidad, declararán como valor catastral del inmueble y como monto del impuesto a su cargo los determinados en el formato oficial, presentándolo en las oficinas autorizadas y, en caso contrario, podrán optar por realizar por su cuenta la aplicación de los valores unitarios indicados o la realización del avalúo a que se refiere el párrafo primero de esta fracción.

La falta de recepción por parte de los contribuyentes de las propuestas señaladas, no relevará a los contribuyentes de la obligación de declarar y pagar el impuesto correspondiente, y en todo caso deberán acudir a las oficinas de la autoridad fiscal a presentar las declaraciones y pagos indicados, pudiendo solicitar que se les entregue la propuesta correspondiente;

II. Cuando los contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, inclusive para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción anterior y el que se determine de acuerdo al total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal. Si las contraprestaciones fueron fijadas en moneda diferente a la nacional, dicho valor se determinará considerando el tipo de cambio promedio

de la moneda extranjera, publicado en el Diario Oficial de la Federación, en los días que corresponda al bimestre de que se trate.

Al efecto, se multiplicará el total de las contraprestaciones que correspondan a un bimestre por el factor 38.47 y el resultado se multiplicará por el factor 10.0, y se aplicará al resultado la tarifa del artículo 152, fracción I de este Código.

La cantidad que resulte conforme al párrafo anterior se multiplicará por el factor 0.42849 cuando el uso del inmueble sea distinto al habitacional y por el factor 0.25454 cuando el uso sea habitacional, y el resultado será el impuesto a pagar. En el caso de inmuebles con usos habitacionales y no habitacionales, se aplicará a la cantidad resultante conforme al párrafo anterior, el factor que corresponda a cada uso, considerando para ello la parte proporcional determinada en base a las contraprestaciones fijadas para cada uno de ellos, las cantidades respectivas se sumarán y el resultado así obtenido será el impuesto a pagar.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en ningún caso se pagará por concepto de Impuesto Predial, una cantidad inferior a la que como cuota fija se establezca en el rango "A" de la tarifa prevista en el artículo 152 de este Código.

Para los efectos de esta fracción los contribuyentes deberán presentar junto con su declaración de valor los contratos vigentes a la fecha de presentación de la misma. Cada vez que éstos sean modificados o se celebren nuevos, deberán presentarse junto con la declaración de valor a que se refiere este artículo, dentro del bimestre siguiente a la fecha en que ello ocurra; asimismo, dentro de igual plazo, deberá presentar aviso de terminación de contratos de arrendamiento.

Asimismo, el artículo 151 del Código Financiero del Distrito Federal, a la letra establece:

ARTÍCULO 151. Para los efectos de lo establecido en los párrafos segundo y tercero de la fracción I del artículo 149 de este Código, la Asamblea emitirá la relación de valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales de tipo común, que servirán de base a los contribuyentes para determinar el valor catastral de sus inmuebles y el Impuesto Predial a su cargo.

Dichos valores unitarios atenderán a circunstancias tales como los precios de mercado del suelo y de las construcciones en el Distrito Federal, así como a las **características comunes de los inmuebles que se ubiquen en las distintas zonas del mismo**, refiriéndolos a colonias catastrales de condiciones homogéneas, tipo área de valor y tipo corredor de valor.

La Asamblea podrá modificar la configuración y número de las colonias catastrales.

Tratándose de inmuebles cuya región, manzana y valores unitarios de suelo no se encuentren contenidos en la relación respectiva a que se refiere el primer párrafo de este artículo, los contribuyentes podrán considerar como valor del metro cuadrado del suelo, el que les proponga la autoridad, previa solicitud que

al efecto formulen o el que determinen a través de la práctica de avalúo conforme a la opción prevista en el artículo 149 de este Código.

Las autoridades fiscales formularán las propuestas de determinación de valor a que se refiere el párrafo anterior, atendiendo a los valores fijados en la zona de que se trate y de acuerdo a las definiciones que respecto de las colonias catastrales se establecen en las relaciones de Valores Unitarios del Suelo, de las Construcciones y de las Instalaciones Especiales contenidas en este Código.

Por su parte el artículo 152 de Código Financiero del Distrito Federal establece lo siguiente:

“ARTICULO 152.- El Impuesto Predial se calculará por períodos bimestrales, aplicando al valor catastral la tarifa a que se refiere este artículo:

I. TARIFA.

Rango	Límite Inferior de Valor Catastral de un Inmueble	Límite Superior de Valor Catastral de un Inmueble	Cuota Fija	Porcentaje Para Aplicarse Sobre el Excedente del Límite Inferior
A	0.00	11,95,925.00	647.95	0.00132
B	1,36,505.91	275,192.36	55.09	0.00522
C	275,192.39	545,237.51	157.54	0.00754
D	545,237.52	819,531.19	256.79	0.00869
E	819,531.20	1,092,775.64	327.72	0.00914
F	1,092,775.65	1,365,920.00	385.64	0.11019
G	1,365,920.01	1,639,164.38	442.17	0.11241
H	1,639,164.39	1,912,356.21	499.55	0.11522
I	1,912,356.22	2,185,550.19	556.90	0.11803
J	2,185,550.20	2,458,744.65	614.30	0.12084
K	2,458,744.66	2,731,939.11	671.72	0.12365
L	2,731,939.12	3,005,131.32	729.15	0.12646
M	3,005,131.40	3,278,325.84	786.58	0.12927
N	3,278,325.85	3,551,520.01	844.02	0.13208
O	3,551,520.02	3,824,714.21	901.47	0.13489
P	3,824,714.22	4,097,908.40	958.92	0.13770
Q	4,097,908.41	4,371,102.60	1,016.37	0.14051
R	4,371,102.61	4,644,296.80	1,073.82	0.14332
S	4,644,296.81	4,917,490.99	1,131.27	0.14613
T	4,917,491.00	5,190,685.19	1,188.72	0.14894
U	5,190,685.20	5,463,879.38	1,246.17	0.15175
V	5,463,879.39	5,737,073.58	1,303.62	0.15456
W	5,737,073.59	6,010,267.77	1,361.07	0.15737
X	6,010,267.78	6,283,461.97	1,418.52	0.16018
Y	6,283,461.98	6,556,656.16	1,475.97	0.16299
Z	6,556,656.17	6,829,850.36	1,533.42	0.16580
Y	117,705,124.35	En adelante	155,204.22	0.13044

CASO PRÁCTICO.

El presente caso práctico consiste en ejemplificar con dos circunstancias distintas que ocurren con respecto de un mismo inmueble.

En el primer caso el sujeto pasivo del Impuesto Predial, que es propietario del inmueble, se encuentra recibiendo contraprestaciones o rentas del mismo, por concepto de arrendamiento. En el segundo caso, el sujeto pasivo del Impuesto Predial, que es propietario del inmueble, utiliza para su uso personal el mismo.

Asimismo, con la finalidad de demostrar la falta de proporcionalidad del Impuesto Predial, con base en las contraprestaciones (rentas del inmueble) recibidas por la persona física se realiza su cálculo. Posteriormente se realizará un cálculo del Impuesto Sobre la Renta por esos mismos ingresos obtenidos por contraprestaciones. Por último se realizará el cálculo del Impuesto Predial de dicho inmueble con base en valores catastrales a fin de obtener ambas bases para el cálculo del Impuesto Predial. En los dos ejemplos se utilizará un inmueble con las siguientes características:

- Ubicado en la Delegación Álvaro Obregón, en el Distrito Federal.
- Tiene 1,000 metros cuadrados de terreno; y,
- Tiene 2,000 metros cuadrados de construcción.
- 6 oficinas rentadas por personas morales
- 5 locales comerciales rentados por personas morales

PRIMER CASO

a) Una persona física es propietaria de dicho inmueble y lo arrienda para oficinas y locales comerciales.

DATOS		PERSONAS	
		MORALES	MONTO RENTAS \$
OFICINAS	6	6	30,000.00
LOCALES COMERCIALES	5	5	25,000.00
			55,000.00
		RENDA MENSUAL	55,000.00
		RENDA BIMESTRAL	110,000.00
		RENDA ANUAL	660,000.00

El Impuesto Predial bimestral se calcula tomando la renta de un bimestre, a la cual se le aplica el factor 38.47 y después se multiplica por el factor 10.00 determinado por el artículo 149 fracción II del Código Financiero del Distrito Federal la ley, de la siguiente manera:

110,000.00	Renta bimestral
<u>X 38.47 X 10.00</u>	Factores 38.47 y 10.00, según el artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal
\$42,317,000.00	Resultado
\$42,317,000.00	Valor catastral base renta

Con la referida base se calcula el Impuesto Predial bimestral correspondiente, como sigue:

\$42,317,000.00	Valor catastral base renta (ubicado en el rango "Y" del artículo 152 del Código Financiero del Distrito Federal)
<u>-40,101,235.24</u>	Límite inferior del valor catastral del inmueble en el rango "U" del artículo 152 del Código Financiero del Distrito Federal.
\$2,215,764.76	Excedente del límite inferior del valor catastral del inmueble en el rango "U" del artículo 152 del Código Financiero del Distrito Federal
<u>X 0.16016</u>	Factor (según rango "U" del artículo 152 del Código Financiero del Distrito Federal)
\$3,548.76	Pago Impuesto Predial
<u>\$ 61,493.92</u>	Cuota fija
\$65,042.68	
<u>X 0.42849</u>	Factor (según artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal)
\$27,870.14	Impuesto a pagar bimestralmente

SEGUNDO CASO

b) Una persona física es propietaria de dicho inmueble, y lo utiliza para casa habitación.

De conformidad con las tablas de valores unitarios, al inmueble en comento le corresponde un valor unitario por metro cuadrado de suelo de \$ 60.00. Por lo tanto, el valor catastral del suelo se determina como sigue:

1,000.00	M ² . de terreno
<u>X 1200.00</u>	Valor unitario
\$1,200,000.00	Valor Catastral del Suelo

Asimismo, a dicho inmueble le corresponde el valor unitario por metro cuadrado de construcción el cual es de \$ 568.80. En consecuencia, el valor catastral de la construcción asciende a \$7'197,867.54, determinado como sigue:

2000	M ² . de construcción
7175.92	Valor unitario
14,351,851.85	Valor catastral de la construcción
1,148,148.15	8% instalaciones especiales (transitorios)
- .00	Descuento del 1% anual desde última remodelación
\$15,500,000.00	Valor Catastral de la Construcción Base Valores Unitarios.

Por todo lo anterior, el valor catastral con base en valores unitarios se determina como sigue:

\$1,200,000.00	Valor catastral del suelo
\$15,500,000.00	Valor catastral de la construcción
\$16,700,000.00	Valor catastral base valores unitarios

Con dicha base se calcula el Impuesto Predial de la siguiente manera:

16,700,000.00	Valor catastral base valores unitarios
<u>16,391,626.37</u>	Límite inferior del valor catastral del inmueble según rango "S" del Código Financiero del Distrito Federal)
308,373.63	Excedente del límite inferior del valor catastral
X <u>0.15494</u>	Factor (según ranfo "S" artículo 152 del Código Financiero del Distrito Federal)
477.79	
+ <u>23,749.37</u>	Cuota fija

\$24,227.16	IMPUESTO PREDIAL BIMESTRAL BASE VALORES UNITARIOS.
--------------------	---

En ese sentido, el Impuesto Predial bimestral a pagar, en base a los valores unitarios, por el presente inmueble, es la cantidad de \$24,227.16.

Por lo tanto, tenemos dos cantidades posibles para el pago de Impuesto Predial del inmueble en cuestión:

I.- CALCULO MEDIANTE VALORES UNITARIOS: \$24,227.16
II.- CALCULO MEDIANTE CONTRAPRESTACIONES: \$27,870.14

CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DE LAS CONTRAPRESTACIONES RECIBIDAS EN ARRENDAMIENTO.

Aplicando los artículos 141 a 145 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2005, para personas físicas registradas como arrendadores se determina lo siguiente:

Ingreso mensual por arrendamiento	\$55,000.00
Deducción opcional Ley del Impuesto Sobre la Renta artículo 142 párrafo octavo.	35%
Deducción sobre ingresos	\$19,250.00
Ingreso base para impuesto mensual	\$35,750.00
Ingreso anual	\$429,000.00
Ahora se restan \$76,000.00 de conformidad con lo señalado por el artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	-\$76,000.00 \$353,000.00
Se aplica la tarifa del artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta correspondiente a 25%	<u>\$88,250.00</u>
Impuesto Sobre la Renta Anualizado	\$88,250.00
Realizando una división de ese total entre 12 podemos obtener el impuesto a pagar de forma mensual	\$88,250.00 / 12
Impuesto mensual	\$ 7,354.16

Impuesto sobre la Renta a pagar en forma mensual	\$ 7,354.16
---	--------------------

IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS

El impuesto al activo no se paga ya que en el presente ejemplo se realiza pago de Impuesto Sobre la Renta.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El impuesto al valor agregado no se calcula en el presente ejemplo ya que el mismo sólo se traslada al arrendatario. Atento a lo anterior, el Impuesto no incide en el precio o resultado que el arrendador debe enterar o pagar a fisco.

I. PROPORCIONALIDAD.

A. POR SU NATURALEZA JURÍDICA.

El Impuesto Predial, según está legislado actualmente en el Código Financiero del Distrito Federal, contiene algunos vicios de inconstitucionalidad, pues en el mismo se establecen algunas hipótesis que violan el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al ser desproporcionado, toda vez que rompe con la naturaleza jurídica del propio Impuesto Predial. En efecto, el artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, en su fracción II establece:

ARTÍCULO 149. La base del Impuesto Predial será el valor catastral determinado por los contribuyentes conforme a lo siguiente:

I. ...

II. Cuando los contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, inclusive para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción anterior y el que se determine de acuerdo al total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal. Si las contraprestaciones fueron fijadas en moneda diferente a la nacional, dicho valor se determinará considerando

el tipo de cambio promedio de la moneda extranjera, publicado en el Diario Oficial de la Federación, en los días que corresponda al bimestre de que se trate.

Al efecto, se multiplicará el total de las contraprestaciones que correspondan a un bimestre por el factor 38.47 y el resultado se multiplicará por el factor 10.0, y se aplicará al resultado la tarifa del artículo 152, fracción I de este Código.

La cantidad que resulte conforme al párrafo anterior se multiplicará por el factor 0.42849 cuando el uso del inmueble sea distinto al habitacional y por el factor 0.25454 cuando el uso sea habitacional, y el resultado será el impuesto a pagar. En el caso de inmuebles con usos habitacionales y no habitacionales, se aplicará a la cantidad resultante conforme al párrafo anterior, el factor que corresponda a cada uso, considerando para ello la parte proporcional determinada en base a las contraprestaciones fijadas para cada uno de ellos, las cantidades respectivas se sumarán y el resultado así obtenido será el impuesto a pagar.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en ningún caso se pagará por concepto de Impuesto Predial, una cantidad inferior a la que como cuota fija se establezca en el rango "A" de la tarifa prevista en el artículo 152 de este Código.

Para los efectos de esta fracción los contribuyentes deberán presentar junto con su declaración de valor los contratos vigentes a la fecha de presentación de la misma. Cada vez que éstos sean modificados o se celebren nuevos, deberán presentarse junto con la declaración de valor a que se refiere este artículo, dentro del bimestre siguiente a la fecha en que ello ocurra; asimismo, dentro de igual plazo, deberá presentar aviso de terminación de contratos de arrendamiento.

Con base en lo anterior y tal como se desprende de dicho artículo, **el Impuesto Predial se determinará entre el valor más alto que resulte entre el valor catastral del inmueble y las contraprestaciones que se reciban por el arrendamiento del mismo.**

Es en este punto en donde radica primordialmente la inconstitucionalidad de dicho precepto legal, ya que rompe con la naturaleza propia del Impuesto Predial y viola la

garantía de proporcionalidad; pues en efecto, como se mencionó anteriormente, el hecho imponible de los impuestos es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria completa. El hecho generador es el medio para alcanzar el objeto del tributo; es la situación hipotéticamente prevista en la norma, de cuya realización depende el nacimiento de la obligación de pagar el impuesto. Asimismo, el objeto del Impuesto Predial, al tener el carácter de impuesto real, es gravar la propiedad o posesión de un inmueble.

Cabe hacer mención de que el hecho imponible no puede estar establecido en forma contraria al objeto del propio tributo. Por el contrario, debe de ayudar a conseguir el objeto del propio impuesto. Por lo cual, en el caso que nos atañe, la violación al principio de proporcionalidad consiste en que, por un lado, **el Impuesto Predial está gravando la propiedad o posesión inmueble (objeto del tributo), y en que por el otro, el hecho imponible del mismo, en el Distrito Federal cuando el inmueble esta rentado, es la renta pactada en el contrato de arrendamiento.**

Esto es, el Código Financiero del Distrito Federal está rompiendo con la naturaleza propia del Impuesto Predial al permitir que sea determinado en forma contraria al objeto del tributo, es decir, **gravando los ingresos que se obtengan por las contraprestaciones obtenidas por el arrendamiento del inmueble**, siendo que el objeto de tal impuesto no consiste en gravar los ingresos obtenidos por el arrendamiento inmobiliario. Y así se ve como lo anterior es del todo inconstitucional, toda vez que viola la garantía de proporcionalidad tributaria, y al permitir que se rompa la naturaleza del propio Impuesto Predial, y no permitir que se considere en forma por demás justa la capacidad contributiva del contribuyente.

Para una mayor claridad a los puntos antes comentados, es de señalar que el hecho imponible establecido en el Código Financiero del Distrito Federal, para efectos del Impuesto Predial radica en:

1) Ser propietario o poseedor de un inmueble cuyo valor real esté basado en el valor del terreno más el valor de la construcción adherida a él, y en consecuencia, su base gravable será el valor real del inmueble.

2) Ser propietario o bien poseedor de un inmueble respecto del cual dicha persona reciba contraprestaciones o rentas por el arrendamiento del mismo, y en consecuencia, su base gravable serán los ingresos recibidos.

Por tanto, no es constitucionalmente válido que el hecho imponible, el ingreso, sea ajeno objeto del tributo, propiedad o posesión inmobiliaria, Y es preciso recordar, por tal, la distinción entre el hecho imponible del impuesto y el objeto del mismo.

En efecto, el objeto del Impuesto Predial no es el arrendamiento inmobiliario, sino únicamente la propiedad o posesión inmobiliaria, y por tal motivo, no es factible que los hechos imposables vayan en contra del objeto del mismo.

Es por eso, cuando el Código Financiero pretende cambiar la naturaleza propia del Impuesto Predial, al circunscribir su determinación con base en los ingresos por contraprestaciones recibidas de dicho inmueble se encuentra viciada de origen, y por tal motivo no es factible que sea considerada oportunamente la capacidad contributiva del poseedor o propietario del contribuyente del Impuesto Predial, ya que al tomar elementos ajenos a su objeto, sus demás elementos no pueden tomarse como legales. siendo que en base a lo establecido en el artículo 148 del Código Financiero del Distrito Federal, en el cual se establece el objeto del impuesto, la garantía de proporcionalidad de ese tributo debería estar únicamente basada en el valor del suelo, o el valor del suelo y las construcciones adheridas a él.

Por lo anterior, se concluye que la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal rompe con la naturaleza propia del Impuesto Predial toda vez que el hecho imponible consagrado en la misma va en contra del objeto de dicho impuesto, violando la garantía de proporcionalidad consagrada en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

B. POR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

La determinación del Impuesto Predial consagrada en el Código Financiero del Distrito Federal viola los principios de proporcionalidad en lo que se refiere a la determinación del Impuesto Predial, al establecer un impuesto cuyo objeto ya se encuentra

gravado por una contribución diversa, a saber, el Impuesto Sobre la Renta. En efecto, el artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal establece lo siguiente, concretamente en su fracción II:

“ARTÍCULO 149.-...

II.- Cuando los contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, inclusive para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción anterior y el que se determine de acuerdo al total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal.”

Semejante disposición resulta a todas luces contradictoria con el principio de proporcionalidad que nuestra ley fundamental consigna en su artículo 31, fracción IV, mismo que a la letra establece:

“ARTÍCULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

Tal y como se manifestó anteriormente, el Impuesto Predial es de los denominados “impuestos reales” y su objeto es la propiedad o posesión de un bien inmueble, generalmente la propiedad. Por otro lado, la utilidad obtenida como contraprestación, en virtud de los diversos contratos de arrendamiento celebrados por el contribuyente, mismos que han dado origen a una relación jurídica de carácter personal, se encuentra sujeta al pago del Impuesto Sobre la Renta.

Y así es de resaltar que a pesar de que nos encontramos ante dos tributos distintos perfectamente diferenciados, es decir, el que tiene por objeto gravar la titularidad de un derecho real, y el que grava el ingreso obtenido por el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien, la legislación local ha decidido gravar dos veces el mismo objeto, para los efectos del Impuesto Predial.

En efecto, el Código Financiero del Distrito Federal obliga a los contribuyentes del Impuesto Predial que renten sus inmuebles, a pagar dicha contribución con base en las contraprestaciones obtenidas por el otorgamiento del uso o goce temporal del bien inmueble, sin importar que dichas contraprestaciones ya han sido gravadas por el Impuesto Sobre la Renta, es decir se obtiene el monto de la obligación de ambos impuestos sobre la misma base.

Al gravar en base a las contraprestaciones obtenidas, las rentas, se omite tomar en consideración el objeto propio del Impuesto Predial, es decir, la propiedad o posesión sobre un inmueble, y se determina el impuesto en base a consideraciones diversas.

Ahora bien, claramente estamos ante la presencia de la doble tributación cuando se establece más de un gravamen sobre el mismo objeto, como acontece en la especie, afectándose así el ingreso, la utilidad o el rendimiento gravables, debido a que los mismos, al ser objeto de dos o más impactos tributarios, disminuyen en tal forma el ingreso bruto que dejan al contribuyente una percepción neta tan escasa o nula, que da pie para sostener que se le está obligando a contribuir de manera exorbitante o ruinosa, es decir, en una proporción que va más allá de su capacidad económica, y en todo caso confiscatoria, en virtud de que ambos impuestos son pagados por el mismo contribuyente de los mismos ingresos recibidos, y que en última instancia, se están gravando dos veces. Para clarificar el presente estudio, me permito citar el ejemplo antes señalado:

El ingreso bimestral de la persona que arrienda el inmueble en nuestro caso práctico es en cantidad de \$110,000.00 por concepto de contraprestaciones por el otorgamiento del uso o goce temporal de su inmueble. De dicha cantidad, debe enterarse \$ 14,708.32 por concepto del Impuesto Sobre la Renta bimestral; pero adicionalmente, y es aquí donde radica la completa desatención a la capacidad contributiva del titular del inmueble, debe ser enterada la cantidad de \$27,870.14, por concepto de Impuesto Predial.

La suma de ambos montos nos lleva a un total de \$42,578.46, de los cuales no se recibe un sólo centavo pues todo se destina al pago de contribuciones, y que representan un exorbitante 38.70% del total de sus ingresos.

Semejante porcentaje sólo puede ser considerado como desproporcionado, toda vez que la garantía constitucional de proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos de la relación tributaria, deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. De esta manera, cada contribuyente será obligado por la ley a aportar sólo una parte razonable de sus percepciones gravables. Sin embargo y como se demostró anteriormente, del total de ingresos que se generaron por concepto del arrendamiento, el 38.70% de dicho total va destinado al pago de contribuciones, convirtiendo en confiscatorias dichas imposiciones. En consecuencia, debemos señalar que dicha garantía de proporcionalidad en materia tributaria es aquélla en virtud de la cual todas las leyes tributarias deben, por mandato constitucional, atender a la capacidad económica de los contribuyentes, a fin de que cada uno de ellos tribute cualitativamente en función de dicha capacidad, y asimismo afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado.

El Principio de proporcionalidad debe igualmente atender a las fuentes de riqueza disponibles y existentes en un país, entre las cuales deben ser distribuidas todas las cargas tributarias de manera equilibrada, a fin de que todas las fuentes, y no sólo una o dos, sean las que asuman y soporten dichas cargas tributarias. Pero independientemente de sus graves repercusiones en el nivel general de ingresos del Estado, la doble tributación es primariamente un acto de injusticia que obliga al ciudadano a sacrificarse más allá del límite de su capacidad contributiva, al tener que deducir de su patrimonio las cantidades necesarias para contribuir al mismo tiempo, y sobre las mismas percepciones, al sostenimiento de entidades públicas distintas, como lo es en la especie al tener que aportar el 38.70% del total de sus ingresos al pago de contribuciones.

A la luz de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, la doble tributación, como la acaecida en la especie, sólo puede revestir caracteres de inconstitucionalidad. La inconstitucionalidad de la doble tributación la encontramos en la fracción IV del artículo 31 de la ley suprema, como se demuestra a continuación:

1) La acumulación de dos o más tributos sobre el mismo ingreso, utilidad o rendimientos gravables, ocasiona que los contribuyentes afectados por esta situación tengan

que soportar un sacrificio fiscal que excede sus respectivas capacidades económicas, toda vez que una percepción gravada dos o más veces por razones tributarias, no permite que un ciudadano disfrute de parte razonable del producto de su trabajo o de su capital. Dicho en otras palabras, la consecuencia lógica de la doble tributación suele ser la confiscación de la totalidad o de una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes, así como a procesos inflacionarios que en nada benefician a la economía nacional. Dicha situación acontece en la especie, en perjuicio de los ingresos de los contribuyentes que dan en arrendamiento inmuebles en el Distrito Federal y que un 38.70% de sus ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de dicho inmueble, es destinado al pago de contribuciones.

2) La doble tributación, al incidir repetidamente sobre las percepciones gravables disponibles existentes en territorio nacional es, por definición, contraria a una de las características primordiales de la garantía constitucional de Proporcionalidad: la de la justa y adecuada distribución de las cargas fiscales entre los recursos económicos generados por una comunidad. Es necesario que la legislación ordinaria reparta las cargas tributarias entre todas las ramas de la economía nacional, y no someterlos a imposiciones múltiples que sólo desalientan a las fuerzas productivas que, a fin de cuentas, son las únicas que reportan ingresos de consideración al Fisco. También es importante señalar que los ingresos provenientes del arrendamiento de inmuebles están siendo gravados de manera desproporcionada, ya que los contribuyentes que perciben tales ingresos deberán pagar por lo menos un 38% de sus ingresos, por concepto de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Predial, y en todo caso, afectándose así de manera, por demás desproporcionada, a los arrendadores de inmuebles, en comparación con otros sectores, por ejemplo el agropecuario o el ganadero.

3) Finalmente, al coincidir un gravamen federal, al caso, el Impuesto Sobre la Renta, con un tributo establecido por el Distrito Federal, el Impuesto Predial, sobre idéntico objeto, se crea una notoria situación de desigualdad entre los contribuyentes sujetos a la doble tributación, y en su caso aquellos que por radicar en diferente entidad o municipio, sólo deben afrontar el Impuesto Sobre la Renta derivado de sus ingresos por otorgamiento de uso o goce temporal de un inmueble. Evidentemente, en estas circunstancias, que son

precisamente las acontecidas en la especie, la garantía de equidad se ve vulnerada al no existir un criterio de igualdad aplicable a todos los contribuyentes frente al mismo tipo de leyes fiscales. En tales condiciones, es de estimar que la doble tributación que se da en la especie, pugna con el espíritu mismo de la fracción IV del artículo 31 constitucional, al pretender exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía en general y de quienes den en arrendamiento inmuebles en el Distrito Federal, al no permitir una sana y correcta distribución de los ingresos tributarios entre los sujetos activos de los tributos (Federación, entidad federativa y municipio), y al propiciar situaciones de desigualdad entre contribuyentes colocados en idénticas hipótesis normativas.

2. EQUIDAD.

A. POR SU NATURALEZA JURÍDICA.

El Impuesto Predial, establecido en el Código Financiero del Distrito Federal tiene vicios de inconstitucionalidad, ya que toda vez que no respeta el principio de equidad consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, rompe con la naturaleza propia de un impuesto de carácter real. En efecto, el artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal no respeta lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, al romper con la naturaleza propia de un impuesto de carácter real, violando con ello el Principio de equidad, mismo que rige en la materia fiscal. Dicho artículo del Código Financiero del Distrito Federal establece lo siguiente, concretamente en su fracción II:

“ARTÍCULO 149.-...

II.- Cuando los contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, inclusive para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción anterior y el que se determine de acuerdo al total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal.”

Tal disposición contradice el principio de equidad que nuestra Constitución consigna en su artículo 31, fracción IV. En materia fiscal, la equidad ha sido definida como la obligación a cargo de las autoridades de dar un trato de igualdad a los sujetos pasivos del impuesto, respecto a la norma jurídica que establece y regula el tributo. Puede afirmarse, por tanto, que para el debido acatamiento a dicho principio las leyes fiscales deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, en consecuencia, contrarias a toda noción de justicia. En virtud de tal, el Principio de equidad será sinónimo de la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; dichos contribuyentes deberán recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En consecuencia, la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, a excepción de las tasas, cuotas o tarifas, mismas que deberán contener, en cumplimiento al Principio de proporcionalidad, diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Como se mencionó en el capítulo I del presente estudio, el Impuesto Predial ha sido catalogado como un impuesto de carácter real, toda vez que el mismo se establece atendiendo exclusivamente a los bienes inmuebles, es decir, prescinde de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo.

Con base en los conceptos anteriormente señalados, es necesario apuntar que el ordenamiento legal en cuestión no atiende al principio de equidad, pues en el Impuesto Predial, los sujetos pasivos son todos los propietarios de los inmuebles del Distrito Federal, sin menoscabo de las cuestiones personales que deriven de dicha relación de propiedad.

Así, por lo anteriormente señalado, tal precepto legal da un tratamiento distinto a los diversos sujetos pasivos del Impuesto Predial, toda vez que, sin fundamento válido constitucionalmente, impone la obligación de enterar dicho impuesto en base a consideraciones diversas al objeto de dicho impuesto, al tomar en cuenta las situaciones

personales de los contribuyentes, como lo son los ingresos. Funda el presente argumento, la siguiente tesis de jurisprudencia:

IMPUESTO PREDIAL NATURALEZA DEL.

Conforme al artículo 9º, de la Ley de Hacienda del Distrito Federal, el Impuesto Predial **lo causan directamente los predios** y debe ser pagado por los propietarios de ellos, por los representantes o administradores autorizados, por la persona que administre el predio o lo tenga a su cuidado o en su poder, o por cualquier interesado. El artículo 57 del mismo ordenamiento, preceptúa que en caso de adquisición, quedará a cargo del predio, objeto de la operación, el pago de las diferencias de la liquidación del Impuesto Predial que aparecieren; lo que quiere decir, que la ley establece un gravamen real sobre los inmuebles, en garantía del pago de los impuestos, de tal modo, que aunque pasen a poder de tercera persona, el Estado pueda percibirlos, pues de otra manera, **la efectividad del impuesto estaría a merced de las condiciones económicas del causante deudor, convirtiéndose la obligación de cubrirlo, de real en personal, lo que originaría condiciones de inseguridad en los ingresos del Fisco y el perjuicio social consiguiente.**¹

IMPUESTO PREDIAL, SU CARACTER REAL.

Las acciones fiscales por concepto de Impuesto Predial, son persecutorias de los bienes inmuebles sobre que recaen, como causa de los impuestos, e indebidamente tienen que ser enderezadas en contra de aquellas personas que figuran en los padrones, como propietarias, pues de otra manera, **la efectividad del impuesto estaría a merced de las condiciones económicas del deudor, convirtiéndose de reales en personales, lo cual originaría condiciones de inseguridad en los ingresos del Fisco, con el perjuicio social consiguiente.**²

Las anteriores jurisprudencias ponen de manifiesto claramente la naturaleza propia del Impuesto Predial y, en consecuencia, la violación que contempla el Código Financiero del Distrito Federal a la garantía de equidad consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución. En ese sentido, y para aclarar lo anterior, en relación al caso práctico que establecimos anteriormente, las dos personas son propietarias de inmuebles idénticos, con las mismas características y señas específicas, sin embargo, la determinación del Impuesto Predial a pagar es distinta. En efecto, las dos personas se colocan en la misma situación jurídica; las dos son propietarias del mismo inmueble, sin embargo el Código Financiero del Distrito Federal obliga a pagar las siguientes cantidades por concepto de Impuesto Predial bimestral, tal y como se examinó anteriormente:

- a) El que arrienda el inmueble **\$27,870.14** bimestralmente.
- b) El que no arrienda el inmueble **\$24,227.16** bimestralmente.

Si se trata de un impuesto catalogado como real, y se está gravando el mismo inmueble, no es factible que se otorgue trato desigual a dos contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto, es decir, los dos son propietarios de un inmueble idéntico. Es evidente la violación a la garantía constitucional de equidad en materia tributaria en que incurre el artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, y por ende su inconstitucionalidad toda vez que da un tratamiento distinto a los sujetos pasivos del impuesto, concretamente a los que rentan un inmueble, en comparación con los que no lo hacen.

En el caso práctico que nos ocupa, el contribuyente que arrienda el inmueble está obligado al pago del Impuesto Predial, al igual que el contribuyente que no arrienda el mismo, es evidentemente inequitativo el que el contribuyente que si arrienda el inmueble tenga que enterar una cantidad mayor de Impuesto Predial, en virtud de que el pago en cantidad tan elevada deriva únicamente del arrendamiento al cual es sujeto dicho inmueble, situación que en ningún momento representa un factor que afecte la naturaleza jurídica propia del Impuesto Predial. Máxime si el contribuyente que si arrienda se encuentra sujeto al pago del Impuesto Sobre la Renta, precisamente por concepto de las contraprestaciones percibidas en virtud de los contratos de arrendamiento que han sido celebrados con relación al inmueble previamente identificado.

En este sentido, es totalmente inconstitucional que se obligue al propietario o poseedor de un inmueble a pagar el Impuesto Predial tomando como base del mismo los ingresos que origina dicho inmueble y no conforme al valor real del mismo, rompiendo con la naturaleza propia del Impuesto Predial. Si, tomamos en consideración que el Impuesto Predial es un tributo real, ¿por qué han de ser consideraciones o elementos diversos los que determinen su pago? De la simple lectura al texto legal no es factible atender y dar respuesta al por qué de una situación jurídica del orden personal, como lo son los ingresos derivados de los contratos de arrendamiento, debe repercutir en el cobro de un impuesto que atiende a los vínculos entre los propietarios de inmuebles y los propios bienes, es decir, el cobro de un impuesto clasificado como real. El hecho de que el contribuyente rente el

inmueble, en nada afecta la naturaleza del tributo, que en el caso del Impuesto Predial es la relación entre el contribuyente y el inmueble.

Con lo anterior, se ha tratado de comprobar la inconstitucionalidad del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, en virtud de que el mismo es violatorio del artículo 31, fracción IV, constitucional, al romper con la naturaleza propia del Impuesto Predial, como impuesto de carácter real, al gravar los ingresos generados por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

B. POR LOS ELEMENTOS AJENOS A SU OBJETO.

Los valores unitarios establecidos para la determinación del Impuesto Predial en el Distrito Federal, son inconstitucionales, por violación al artículo 31 fracción IV de la Constitución y se evidencian en las propias disposiciones del referido Código Financiero del Distrito Federal, toda vez que en su artículo 151 establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 151.- Para los efectos de lo establecido en los párrafos segundo y tercero de la fracción I del artículo 149 de este Código, la Asamblea emitirá la relación de valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales de tipo común, que servirán de base a los contribuyentes para determinar el valor catastral de sus inmuebles y el Impuesto Predial a su cargo.

Dichos valores unitarios atenderán a las circunstancias tales como los precios de mercado del suelo y de las construcciones en el Distrito Federal, así como a las características comunes de los inmuebles que se ubiquen en las distintas zonas del mismo, refiriéndose a colonias catastrales de condiciones homogéneas, tipo área de valor y tipo corredor de valor.”

(El subrayado es del autor).

Del precepto citado se desprende que los contratos de arrendamiento y los ingresos derivados del destino del inmueble, en ningún momento son señalados como factores a tomar en cuenta para la determinación de los valores unitarios, mismos que a su vez permiten el cálculo del Impuesto Predial.

Si el Impuesto Predial debe calcularse en base a factores como el valor del suelo, de las construcciones adheridas a él, así como en base a las condiciones homogéneas de los inmuebles ubicados en la misma zona, etc., resulta del todo inconstitucional que dichos

factores se vean afectados por el destino que se le otorgue a un inmueble, a través de la celebración de un contrato de arrendamiento, del cual derivan relaciones jurídicas exclusivamente del orden personal, entre arrendador y arrendatario.

Así, de nueva cuenta, se demuestra el trato desigual que reciben los contribuyentes del Impuesto Predial, que se ubiquen dentro de los supuestos jurídicos de la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, obligados al pago de dicho tributo con base en las contraprestaciones obtenidas por los contratos de arrendamiento celebrados.

Con lo anterior se pone en evidencia la violación a la garantía de seguridad jurídica, consistente en la equidad de los tributos, consagrada por el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De esta manera, es posible concluir lo siguiente:

a) La garantía constitucional de Equidad se refiere en particular al problema de la igualdad de los contribuyentes ante la ley;

b) La Equidad se basa siempre en nociones de igualdad, dado que opera con respecto a las personas que, al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.

c) Por tanto, si el Impuesto Predial se determina considerando para algunos contribuyentes elementos ajenos al valor del inmueble, es decir, ajenos al objeto del tributo, el mismo es inequitativo y en consecuencia inconstitucional, al obligar a determinar el impuesto conforme a las contraprestaciones recibidas por el arrendamiento del mismo.

C. POR EL USO DEL INMUEBLE.

El tercer párrafo de la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal resulta inequitativo para el universo de contribuyentes que han decidido celebrar contratos de arrendamiento u otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles:

“ARTÍCULO 149.-...

II.- ...

La cantidad que resulte conforme al párrafo anterior se multiplicará por el factor de 0.75 cuando el uso del inmueble sea distinto al habitacional, y por el factor de 0.42 cuando el uso sea habitacional, y el resultado será el impuesto a pagar...”

Asimismo, el artículo 152 fracción II establece:

“ARTÍCULO 152.-...

II.- Tratándose de inmuebles de uso habitacional, el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes conforme a la tarifa prevista en la fracción I de este artículo será objeto de las reducciones que a continuación se señalan:

...

(El subrayado es del autor)

Ahora bien, se debe distinguir el hecho de que, de nueva cuenta, dicho precepto legal viola la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al señalarse un elemento distinto dependiendo del uso al que sea destinado el inmueble rentado. Dichos preceptos establecidos en el Código Financiero del Distrito Federal desatienden la máxima constitucional citada, en virtud de que distinguen donde no deberían hacerlo. De nueva cuenta, es difícil comprender dónde radica la diferencia que permite tasar de manera diversa, o bien privar de reducciones, en comparación con los contribuyentes que rentan un inmueble, pero que lo destinan a un uso distinto al habitacional. Semejantes disposiciones son de una total inequidad, dado que no existe un fundamento constitucional válido que permita, en lo que se refiere a impuestos reales, distinguir con base al uso al que se destina un inmueble. Existe inequidad, desde el momento en que un contribuyente que otorga el uso o goce de un inmueble con un fin no habitacional se hace acreedor de un trato distinto por parte del Código Financiero del Distrito Federal, con relación, en primer término con los contribuyentes en general del Impuesto Predial que no ceden el uso y goce de un bien en particular, con los contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de un inmueble destinado a un fin no habitacional.

No se encuentra justificación jurídica alguna para el establecimiento de una obligación para el pago en base a dos factores distintos, ni para el establecimiento de reducciones, dependiendo del uso al que se destine el inmueble, ya que, como contribuyentes del mismo impuesto, todos los propietarios de inmuebles tienen derecho a

un trato igualitario por parte de la ley. En efecto, no es posible encontrar un razonamiento que permita distinguir entre los contribuyentes indicados, ni mucho menos alguno que permita distinguir en perjuicio de los propietarios arrendadores de inmuebles con un uso distinto al habitacional. No es factible porque el factor que deben utilizar quienes renten inmuebles de uso habitacional es menor a la que deben utilizar los que tienen un uso distinto al habitacional, ¿acaso no es que ambos arrendamientos significan una ganancia para los arrendadores?, ¿bajo qué punto de vista es constitucionalmente válido cobrar más a unos que a otros?, peor aun ¿por qué cobrar más a los arrendadores de inmuebles de uso no habitacional en específico, y no a los de inmuebles de uso habitacional? Independientemente de que dicho factor, el cobro de rentas, es totalmente ajeno al principio de pago del Impuesto Predial.

De igual manera, no debe escapar a nuestro entendimiento la pregunta de ¿por qué es que no gozan del mismo derecho a reducciones del Impuesto Predial de que disfrutaban los contribuyentes que rentan sus inmuebles, pero que los destinan a un uso habitacional? O la de ¿Bajo qué criterio se permitió el legislador ordinario distinguir a los arrendadores de inmuebles de uso habitacional, proporcionándoles un derecho a reducir el Impuesto Predial a enterar bimestralmente?

Finalmente, si en atención a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, que se atendió anteriormente, el único factor que permite distinguir a los contribuyentes es la capacidad contributiva, entonces ¿por qué se ha de distinguir en base al uso de un inmueble? y más aun ¿por qué cobrar, en base a un factor menor a los que renten un inmueble de uso habitacional y no cualquier otro porcentaje, inclusive uno que atendiese a los montos de las rentas?

Lo anterior viola la garantía de equidad toda vez que aunque los diversos propietarios o poseedores tienen las mismas características objetivas y realizan el mismo hecho generador del gravamen, y por tanto, forman parte de un mismo grupo de contribuyentes, se les otorga un trato distinto, por el hecho de estar o no destinado a casa-habitación, provocando en consecuencia una clara desigualdad entre los diversos contribuyentes del impuesto que se encuentran en la misma hipótesis de causación. Sirve de apoyo la siguiente tesis de jurisprudencia:

PREDIAL. EL ARTICULO 20, FRACCION III, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE EN 1990, QUE REGULA DICHO IMPUESTO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

El principio de equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. Ahora bien, la disposición mencionada contraviene dicho principio al establecer en favor de los contribuyentes cuyos inmuebles sean destinados para casa habitación y para usos agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas, un tratamiento diverso en cuanto al pago del tributo conforme a la tarifa que se establece en la fracción I del artículo 20 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, según el rango en que se ubique el inmueble de los contribuyentes mencionados, otorgando la posibilidad de reducir hasta en un 50% el monto del impuesto respectivo; es decir, a los propietarios de inmuebles que los destinen para los diversos usos precisados (agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas). En cambio, a todos los demás contribuyentes cuyos terrenos carezcan de construcción, se les impone la obligación de pagar, además de la tasa respectiva, una cuota adicional, sin permitirles reducción alguna; de lo que se sigue que no obstante que todos ellos como sujetos pasivos tienen las mismas características objetivas, propietarios o poseedores de inmuebles, y que realizan el mismo hecho generador del gravamen, y por tanto forman parte de un mismo grupo de contribuyentes, se les trata de manera desigual, por el hecho de no existir construcción en el terreno correspondiente, provocando con ello la inequidad entre los diversos causantes del impuesto que se encuentran en la misma hipótesis de causación.

Todas estas interrogantes, sin respuesta por parte del texto legal combatido, dan lugar a las siguientes conclusiones:

- a) los artículos 149 y 152 del Código Financiero del Distrito Federal distinguen, injustificadamente, a contribuyentes que no debe distinguir;
- b) dichos contribuyentes son diferenciados en base a consideraciones ajenas a las relativas al objeto del Impuesto Predial, con elementos tan dispares como las rentas;
- c) se distinguen con factores diferentes, así como con la aplicación de reducciones, que de ninguna manera son justificados, ni derivan de la situación económica de los contribuyentes, sino de situaciones totalmente ajenas (como lo es el uso al que se destina un inmueble).

Aun en base a consideraciones de tipo público, como el fin al que sirve un inmueble, comunitariamente, no es lícito hacer distinción alguna, toda vez que el Gobierno del Distrito Federal tiene un derecho como sujeto activo de dicho tributo, sin importar si el inmueble se destina a un uso habitacional o no. Por todo lo anterior, ha quedado demostrada la violación a la garantía de equidad en materia tributaria que el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución establece, en virtud de que la determinación del Impuesto Predial en el Distrito Federal, es inequitativo.

D. POR EL MÉTODO UTILIZADO PARA CALCULAR EL MONTO.

Los artículos 149 fracción II y 151 del Código Financiero del Distrito Federal van en contra del principio constitucional de equidad en materia tributaria, toda vez que en los mismos se establece la determinación del Impuesto Predial a pagar de un inmueble en base a los valores unitarios expedidos por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal. En efecto, dichos preceptos del Código Financiero del Distrito Federal establecen:

ARTÍCULO 149. La base del Impuesto Predial será el valor catastral determinado por los contribuyentes conforme a lo siguiente:

I. A través de la determinación del valor real del inmueble, incluyendo las construcciones a él adheridas e instalaciones especiales, aun cuando un tercero tenga derecho sobre ellas, mediante la práctica de avalúo directo que comprenda las características e instalaciones particulares del inmueble, realizado por persona autorizada.

La base del Impuesto Predial determinada mediante el avalúo directo a que se refiere el párrafo anterior, será válida para el año en que se realice el avalúo y para los dos siguientes, siempre que en cada uno de esos años subsiguientes el avalúo se actualice aplicándole un incremento porcentual igual a aquél en que se incrementen para ese mismo año los valores unitarios a que se refiere el artículo 151 de este Código.

Sin embargo, los contribuyentes podrán optar por determinar y declarar el valor catastral de sus inmuebles aplicando a los mismos los valores unitarios a que se refiere el artículo 151 de este Código.....

Asimismo, el artículo 151 del Código Financiero del Distrito Federal, a la letra enuncia:

ARTÍCULO 151. Para los efectos de lo establecido en los párrafos segundo y tercero de la fracción I del artículo 149 de este Código, la Asamblea emitirá la relación de valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales de tipo común, que servirán de base a los contribuyentes para determinar el valor catastral de sus inmuebles y el Impuesto Predial a su cargo.

Dichos valores unitarios atenderán a circunstancias tales como los precios de mercado del suelo y de las construcciones en el Distrito Federal, así como a las características comunes de los inmuebles que se ubiquen en las distintas zonas del mismo, refiriéndolos a colonias catastrales de condiciones homogéneas, tipo área de valor y tipo corredor de valor.

La Asamblea podrá modificar la configuración y número de las colonias catastrales.

Tratándose de inmuebles cuya región, manzana y valores unitarios de suelo no se encuentren contenidos en la relación respectiva a que se refiere el primer párrafo de este artículo, los contribuyentes podrán considerar como valor del metro cuadrado del suelo, el que les proponga la autoridad, previa solicitud que al efecto formulen o el que determinen a través de la práctica de avalúo conforme a la opción prevista en el artículo 149 de este Código.

Las autoridades fiscales formularán las propuestas de determinación de valor a que se refiere el párrafo anterior, atendiendo a los valores fijados en la zona de que se trate y de acuerdo a las definiciones que respecto de las colonias catastrales se establecen en las relaciones de Valores Unitarios del Suelo, de las Construcciones y de las Instalaciones Especiales contenidas en este Código.

Como se manifestó en el capítulo I del presente estudio, al analizar los métodos de determinación de los impuestos, el método que adopta el Código Financiero para el Distrito Federal, en cuanto a la cuantificación del mismo, en base a los valores unitarios, es el método indiciario a través de los signos de riqueza externa.

Como ya se mencionó anteriormente, este método consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, ciertas pruebas indirectas de la actividad del contribuyente o del objeto gravado, para determinar con mayor precisión la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo; indicios que implican una simple determinación presuntiva por parte del sujeto activo.

Asimismo, dicho método tiene una modalidad denominada “de los signos de riqueza externa”, el cual consiste en valorar los elementos, bienes o indicios que denotan la capacidad económica del contribuyente, es decir, signos o elementos que, dándoseles un valor económico y cotejados con el ingreso declarado, pueden hacer presumir, con más o menos aproximación, cuál es el comportamiento del contribuyente ante el fisco.

Sin embargo, dicho método contraviene lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución, al violar la garantía de equidad tributaria que el mismo establece, al dar trato desigual a inmuebles iguales.

Lo anterior es así, toda vez que, como lo manifiesta el artículo 151 del Código Financiero del Distrito Federal, los valores unitarios atenderán a circunstancias tales como los precios de mercado del suelo y de las construcciones en el Distrito Federal, así como a las características comunes de los inmuebles que se ubiquen en las distintas zonas del mismo, refiriéndolos a colonias catastrales de condiciones homogéneas, tipo área de valor y tipo corredor de valor.

Sin embargo, los valores unitarios y los elementos que supuestamente atienden son del todo injustos e inequitativos, al pretender que se lleven a cabo valuaciones generales por zonas. Dicha inequidad radica en que aun dentro de la misma zona catastral, existen lotes de terreno de valor distinto, tanto por sus dimensiones, cercanía a las avenidas, orientación, etc., y los valores unitarios los generalizan.

Asimismo, las construcciones pueden ser de muy diversa índole según los materiales empleados, y por tanto, existe desigualdad al tasar a toda una zona catastral en un solo valor, sin tomar en consideración la individualidad de cada lote y sus construcciones.

En ese sentido, la equidad se considera como el trato igual a los iguales y desigual con los desiguales, por tanto, no se puede dar trato igual a inmuebles desiguales; no se puede dar una valuación general a inmuebles que son de diversa índole y con diversas características.

Los valores unitarios toman en cuenta únicamente a los precios de mercado del suelo y de las construcciones en el Distrito Federal, así como a las características comunes de los inmuebles que se ubiquen en las distintas zonas del mismo, pero no toman en cuenta la clase de materiales, la calidad de la mano de obra, el tiempo de construido y el estado de conservación de los mismos.

Para clarificar el presente estudio, en base al ejemplo citado con anterioridad en el caso práctico, el mismo inmueble para uno de los supuestos tiene escalera de mármol y acabados de caoba, y en el otro supuesto tiene únicamente escalera de cemento y no tiene acabados.

Conforme a los valores unitarios, el inmueble ejemplificado, en los dos supuestos, deberá pagar lo mismo y se encontrará clasificado en la misma zona y categoría catastral; sin embargo, el inmueble que tiene mejores acabados debería de pagar más que el que no tiene acabados. Ahí radica la inconstitucionalidad de dicho precepto legal toda vez que no permite que se le otorgue un trato desigual a inmuebles desiguales, sino que otorga trato igual a inmuebles del todo desiguales.

Por tanto, los valores unitarios son inconstitucionales al gravar en forma semejante a inmuebles de diverso valor, es decir, por no permitir que se grave en mayor medida a los inmuebles que valen más, en relación con los inmuebles que valen menos. Sirve de apoyo la siguiente tesis de jurisprudencia:

IMPUESTO PREDIAL. EL ARTICULO 66, REFORMADO, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE PREVIENE LA ACTUALIZACION DE LOS VALORES CATASTRALES, ES INCONSTITUCIONAL.

Si bien es cierto que el artículo 46 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en su fracción IX, dispone que el valor catastral que la Tesorería fija a cada predio debe aproximarse lo más posible al valor comercial que tenga éste en la fecha de su avalúo, también lo es que tal disposición en ninguna forma puede entenderse en el sentido de que señale bases a la referida autoridad exactora para fijar los valores unitarios a que se refiere el artículo 66, reformado por Decreto de 21 de noviembre de 1974, de aquella Ley, sino que, por el contrario, corrobora la inconstitucionalidad de dicho precepto, en virtud de que al señalar que "el valor que se fije a cada predio deberá aproximarse lo más posible al valor comercial del mismo" predio en la fecha de su avalúo, prevé

el caso de avalúos individuales al través de peritos y no el de avalúos generales, sin intervención pericial, como indebidamente lo señala el artículo 66, pues de otra manera no podría entenderse el que exija que el valor comercial al cual debe aproximarse el valor catastral lo sea el de la fecha en que se practicó el avalúo del predio, no de la zona en que éste se encuentra ubicado. Asimismo, el hecho de que el artículo 74 de la Ley cuestionada, complementado con lo dispuesto por los artículos 68, 75, 76 y 77 de ese propio ordenamiento, establezcan el procedimiento que debe seguirse para la práctica de las valuaciones catastrales, demuestra, aun con mayor claridad, la inconstitucionalidad del multicitado artículo 66, en tanto que basta la lectura de aquellos numerales para advertir que el referido procedimiento que consagran lo es para los casos de avalúos generales de carácter discrecional sin juicio pericial, como el que establece el cuestionado artículo 66, en tanto que en ellos no sólo se indica que las referidas valuaciones se ordenarán por escrito, sino también que las mismas se practicarán por peritos que deben ser ingenieros, arquitectos o pasantes en esas profesiones y que se identificarán con credencial oficial. Además, cabe señalar también que el referido procedimiento señalado por los precitados artículos 68, 74, 75 y 77 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal era aplicable en todos los casos de valuaciones catastrales, pero únicamente hasta antes de que el artículo 66 reclamado fuera reformado por el Decreto de 21 de noviembre de 1974, pues con motivo de dicha reforma se dejó vigente únicamente en lo referente a predios que no hayan sido valuados con anterioridad, así como para aquellos que habiéndolo sido hayan sufrido modificaciones. En cambio se eliminó tratándose de predios ya valuados que no hayan sido objeto de modificaciones, pues a este respecto se dejó, como se indicó anteriormente, en manos de la autoridad administrativa la determinación discrecional del valor catastral de los mismos, al disponer el referido artículo 66 que para la actualización bienal de los catastrales de predios que se encuentran en esas condiciones no se requerirá valuación de los peritos valuadores de la Tesorería, sino que bastará aplicar los nuevos valores unitarios de tierra y de construcción que la propia Tesorería del Distrito Federal apruebe para regir en el ejercicio fiscal correspondiente. Aun cuando la Tesorería del Distrito Federal tenga establecido todo un procedimiento para la fijación de los valores unitarios de tierra en el que interviene una comisión de peritos valuadores, todos ellos arquitectos, ingenieros o pasantes en estas profesiones, compuesto de 16 elementos, que fijan los citados valores unitarios de tierra en las 16 Delegaciones Políticas del Distrito Federal, amén de lo inconveniente del mismo, puesto que **es difícil desde un punto de vista justo y equitativo, que pueda hacerse una valuación general por zonas, toda vez que aun dentro de la misma cada lote de terreno tiene distinto valor por sus dimensiones, cercanía a las avenidas, orientación, etc., las construcciones pueden ser de muy diversa índole según los materiales empleados**, ello no significa que el legislador haya consagrado dicho procedimiento y que, por tanto, está asegurada su permanencia, sino que como su existencia obedece a una decisión de la propia autoridad exactora, puede por lo mismo desaparecer en el momento en que así lo considere pertinente

Con lo anterior se acredita la inconstitucionalidad de la determinación del Impuesto Predial a pagar conforme a los valores unitarios expedidos por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, por ser del todo injustos e inequitativos.

3. LEGALIDAD TRIBUTARIA.

A. POR LA BASE PARA CALCULARLO.

En efecto, los valores unitarios que se mencionan en el artículo 151 del Código Financiero del Distrito Federal, los cuales tienen por objeto establecer la base gravable del Impuesto Predial, son violatorios de la garantía de legalidad tributaria, que se encuentra consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, ya que los mismos no se encuentran consignados en la ley. En efecto, la parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos “de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Ahora bien, me permito recordar las máximas a que obedece el Principio de legalidad:

a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Por tanto, es preciso establecer que el artículo 31 fracción IV de la Constitución consagra el principio de legalidad tributaria, es decir, que todos los elementos de la contribución se encuentren en la ley, y determinados de una manera proporcional y equitativa, circunstancia que debe ser debidamente acatada por los ordenamientos legales vigentes. Esto es, para que un contribuyente se encuentre obligado al pago de un impuesto, todos sus elementos deben estar plasmados en la ley, en forma precisa y clara, y jamás señalados en forma tendenciosa y arbitraria, es decir, para que un impuesto sea obligatorio, todos sus elementos deben de haber sido emitidos por el legislador y estar plasmados en la ley.

Los valores unitarios mencionados en el artículo 151 del Código Financiero del Distrito Federal, no se encuentran establecidos en la ley. En efecto, los valores unitarios no forman parte integral del Código Financiero del Distrito Federal, sino simplemente son mencionados escuetamente por el artículo 151 de dicho ordenamiento legal:

“ARTÍCULO 151.- Para los efectos de lo establecido en los párrafos segundo y tercero de la fracción I del artículo 149 de este Código, la Asamblea emitirá la relación de valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales de tipo común, que servirán de base a los contribuyentes para determinar el valor catastral de sus inmuebles y el Impuesto Predial a su cargo.

Dichos valores unitarios atenderán a las circunstancias tales como los precios de mercado del suelo y de las construcciones en el Distrito Federal, así como a las características comunes de los inmuebles que se ubiquen en las distintas zonas del mismo, refiriéndose a colonias catastrales de condiciones homogéneas, tipo área de valor y tipo corredor de valor.”

Sin embargo, dichos valores no son parte componente del Código Financiero del Distrito Federal, no son parte de la ley, ya que los mismos son emitidos como el artículo segundo del Decreto que modifica el Código Financiero del Distrito Federal, y a través del artículo décimo primero transitorio de dicho Decreto, y en consecuencia, no siguieron las formalidades legislativas que se deben de seguir para ser considerada como ley.

Los elementos esenciales que se deben de considerar para calcular un gravamen, como lo es el Impuesto Predial, deben de estar debidamente establecidos y considerados en la ley, y no en artículos transitorios o en artículos diversos a los decretos que modifican la ley.

El principio de legalidad busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, toda vez que la propia Constitución determina que sea el legislador quien precisa todos los elementos de la contribución. En ese sentido, la ley no contempla a los valores unitarios, sino que el artículo 151 del Código Financiero del Distrito Federal los menciona; los mismos son ciertamente emitidos por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, pero no revisten el carácter de ley.

Si para la determinación de un elemento esencial de la contribución como lo es su base gravable, se utilizan valores unitarios que no están contemplados en la ley y que en consecuencia no forman parte de la misma, los mismos contravienen al principio constitucional de legalidad tributaria.

Por lo anterior, se ha comprobado fehacientemente que los valores unitarios a que hace referencia el artículo 151 del Código Financiero del Distrito Federal no se encuentran establecidos en la ley y por tanto, son violatorios de la garantía de legalidad tributaria que consagra el artículo 31 fracción IV de la Constitución.

B. POR LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO.

De conformidad con los conceptos anteriormente expuestos, la determinación del Impuesto Predial conforme a lo dispuesto por la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal es inconstitucional toda vez que la misma considera como elementos base del impuesto elementos ajenos que no se encuentran establecidos en la ley. En efecto, el artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal en su fracción II establece:

ARTÍCULO 149. La base del Impuesto Predial será el valor catastral determinado por los contribuyentes conforme a lo siguiente:

II. Cuando los contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, inclusive para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicidad, deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción anterior y el que se determine de acuerdo al total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal. Si las contraprestaciones fueron fijadas en moneda diferente a la nacional, dicho valor se determinará considerando el tipo de cambio promedio de la moneda extranjera, publicado en el Diario Oficial de la Federación, en los días que corresponda al bimestre de que se trate.

Al efecto, se multiplicará el total de las contraprestaciones que correspondan a un bimestre por el factor 38.47 y el resultado se multiplicará por el factor 10.0, y se aplicará al resultado la tarifa del artículo 152, fracción I de este Código.

La cantidad que resulte conforme al párrafo anterior se multiplicará por el factor 0.42849 cuando el uso del inmueble sea distinto al habitacional y por el factor 0.25454 cuando el uso sea habitacional, y el resultado será el impuesto a pagar. En el caso de inmuebles con usos habitacionales y no habitacionales, se aplicará a la cantidad resultante conforme al párrafo anterior, el factor que corresponda a cada uso, considerando para ello la parte proporcional determinada en base a las contraprestaciones fijadas para cada uno de ellos, las cantidades respectivas se sumarán y el resultado así obtenido será el impuesto a pagar.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en ningún caso se pagará por concepto de Impuesto Predial, una cantidad inferior a la que como cuota fija se establezca en el rango "A" de la tarifa prevista en el artículo 152 de este Código.

Para los efectos de esta fracción los contribuyentes deberán presentar junto con su declaración de valor los contratos vigentes a la fecha de presentación de la misma. Cada vez que éstos sean modificados o se celebren nuevos, deberán presentarse junto con la declaración de valor a que se refiere este artículo, dentro del bimestre siguiente a la fecha en que ello ocurra; asimismo, dentro de igual plazo, deberá presentar aviso de terminación de contratos de arrendamiento.

En efecto, dicho precepto legal establece que el impuesto se determinará conforme a la renta pactada en los contratos de arrendamiento celebrados en el inmueble sujeto al Impuesto Predial. Sin embargo, no es factible que se tome en consideración para la determinación del Impuesto Predial un acto jurídico celebrado entre particulares como lo es un contrato de arrendamiento que consigna la renta que sirve de base gravable de dicha contribución.

Lo anterior es así, ya que como se estableció anteriormente, el Código Financiero del Distrito Federal deja en manos de los particulares la determinación de uno de los

elementos que se deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía de legalidad tributaria, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, ni mucho menos los particulares, quien precise todos los elementos de la contribución.

No se puede aceptar que de una relación personal, como un contrato, puedan devenir consecuencias jurídicas que afecten a un gravamen de tipo real, máxime si ello implica un trato desigual para contribuyentes de un tributo. En ese sentido, no se puede considerar como legal y constitucionalmente válido el que uno de los elementos del Impuesto Predial, como lo es la determinación de su base gravable, sea encomendada a los particulares a través de la exhibición de un contrato de arrendamiento, que además es un elemento ajeno al objeto del propio tributo.

La violación a la garantía de legalidad tributaria, consignada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, se hace patente al utilizar los contratos de arrendamiento (actos jurídicos de particulares) que no están en la ley, para la determinación del Impuesto Predial, en términos de la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal.

C. POR LOS SUPUESTOS DE EXENCIÓN.

El artículo 155 del Código Financiero del Distrito Federal, el cual contempla los supuestos de exención del Impuesto Predial es violatorio de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El artículo 155 del Código Financiero del Distrito Federal establece a la letra:

155.- No se pagará el Impuesto Predial por los siguientes inmuebles:

- I.- Los de propiedad del Distrito Federal;
- II.- Los del dominio público de la Federación, incluyendo los organismos descentralizados en los términos de la fracción IV del artículo 34 de la Ley General de Bienes Nacionales;
- III.- Las pistas y predios accesorios, andenes y torres de control de los aeropuertos federales; los andenes y vías férreas;
- IV.- Las vías y andenes de los sistemas de transporte colectivo operados por el Distrito Federal o por entidades de la administración pública.
- V.- Los predios que son ejidos o constituyan bienes comunales, explotados totalmente para fines agropecuarios.

Por su parte, la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece:

Artículo 115.-

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

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

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

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

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. **Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto a las mencionadas contribuciones, en favor de las personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.**

Por tanto, como se demuestra con dicho precepto constitucional, solo estarán exentos del Impuesto Predial los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios.

Sin embargo, para poder estar exentos, necesitan acreditar que son bienes donde se presta un servicio público y que fueron incorporados al dominio público de la Federación. Funda el presente argumento, la siguiente tesis de jurisprudencia:

MUNICIPIOS. IMPUESTO PREDIAL COBRADO POR LOS. A EMPRESAS PARAESTATALES ES LEGAL Y DEBEN PAGARLO

SI NO JUSTIFICAN QUE EL INMUEBLE DONDE PRESTAN UN SERVICIO PUBLICO FUE INCORPORADO MEDIANTE DECRETO PRESIDENCIAL AL DOMINIO PUBLICO DE LA FEDERACION.

Es cierto que el artículo 34 fracción III de la Ley General de Bienes Nacionales, en concordancia con el 2º fracción V, de la propia ley, establece que los inmuebles destinados a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, son del dominio público de la Federación; como también lo es que la quejosa es una empresa paraestatal y que en el inmueble respecto del cual se cobra el Impuesto Predial presta un servicio público. Sin embargo ello no basta para afirmar válidamente que, reunidos estos supuestos, opera la exención de pago prevista por el artículo 115 fracción IV, de la Constitución Federal, en relación con el II-M, fracción II de la Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Quintana Roo; porque la naturaleza jurídica de los bienes del dominio público de la Federación, no depende exclusivamente de aquellos hechos probados sino que se requiere, además, que el destino del inmueble haya sido declarado previamente por el Presidente de la República mediante decreto refrendado por el secretario de Desarrollo Urbano y Ecología. Ello es así porque una recta interpretación de los artículos 2º, 4º, 17, 34 y 37 en relación con el 5º, de la invocada Ley General de Bienes Nacionales en vigor, permite establecer que los únicos bienes que no requieren de tal declaración son los del dominio directo de la Federación a que se refiere el artículo 27 párrafos 4º, 5º y 8º, de la Constitución Federal y los de uso común que se detallan en el artículo 29 fracción I a XI y XIV de la Ley en consulta.

En ese sentido, para que la ley ordinaria se encuentre establecida acorde a lo dispuesto por el artículo 115 fracción IV Constitucional, la misma debe de condicionar la exención del Impuesto Predial al acreditamiento de que son bienes donde se presta un servicio público y que fueron incorporados al dominio público de la Federación. Asimismo, el artículo 115 en su fracción IV de la Constitución, no se establece nada respecto a la exención que deban tener las pistas y predios accesorios, andenes y torres de control de los aeropuertos federales; los andenes y vías férreas; las vías y andenes de los sistemas de transporte colectivo operados por el Distrito Federal o por entidades de la administración pública. Por tanto, no existe fundamento legal que permita la exención del Impuesto Predial de dichos bienes; salvo que los mismos se encuentren dedicados a un servicio público y que los mismos fueron incorporados al dominio público de la Federación. Asimismo, y en lo que se refiere a los predios que son ejidos o constituyen bienes comunales, explotados totalmente para fines agropecuarios, va en contra de la Constitución, y en específico a la fracción IV del artículo 115 fracción, el que se permita su exención del Impuesto Predial.

Lo anterior es así toda vez que en dicho precepto constitucional no se establece la facultad para permitir la exención de dichos predios, y por tanto, el que lo contemple una ley secundaria sin permitirlo expresamente la ley suprema, va en contra de sus disposiciones y principios.

Finalmente, me permito citar en lo que se refiere a la exención del Impuesto Predial, del artículo 301 del Código Financiero del Distrito Federal:

ARTICULO 301.- Las Instituciones de Asistencia Privada, legalmente constituidas, tendrán derecho a una reducción equivalente al 100%, respecto de las contribuciones a que se refieren los artículos 134, 148, 156, 167, 178, 203, 206 y 207, así como los derechos establecidos en el Capítulo IX, de la Sección Quinta del Título Tercero del Libro Primero de este Código, con excepción de los Derechos del Archivo General de Notarías y a una reducción equivalente al 70% respecto de la contribución a que se refiere el artículo 194 de este Código.

La reducción por concepto del Impuesto Predial, sólo operará respecto de los inmuebles que se destinen en su totalidad o parcialmente al cumplimiento del objetivo de la Institución de Asistencia Privada, y en este último caso, procederá sólo respecto de la parte que se destine a dicho objeto. Asimismo, la reducción por concepto de Derechos por el Suministro de Agua, operará sólo en el caso que se acredite que la institución de que se trate, se encuentra seriamente afectada en su economía, supervivencia y realización de sus objetivos.

Las Instituciones de Asistencia Privada para obtener la reducción a que se refiere este artículo, deberán presentar una constancia expedida por la Junta de Asistencia Privada del Distrito Federal, en la que se certifique que toda la información proporcionada por las instituciones es fidedigna; que realizan las actividades por las cuales fueron creadas, que los recursos que destinan a la asistencia social, son superiores al monto de las reducciones que solicitan, y que se traduce en el beneficio directo de la población a la que asisten, acreditando esto último con sus estados financieros.

Una vez obtenida la constancia a que refiere el párrafo anterior, la Procuraduría Fiscal deberá emitir opinión respecto a la procedencia del beneficio fiscal cuando éste ampare una cantidad superior a \$2,000,000.00, sea la contribución y período de que se trate, sin la cual no podrá aplicarse dicha reducción

En ese sentido, es preciso establecer que el artículo antes citado exime del pago del Impuesto Predial a las instituciones de asistencia privada, violando flagrantemente lo dispuesto por el artículo 115 fracción IV de la Constitución, toda vez que dicho precepto constitucional no permite que se establezca la exención de contribuciones fuera de los

supuestos que el mismo menciona y en el cual no se encuentran las instituciones de asistencia privada. Por tal motivo, es inconstitucional que el artículo 301 del Código Financiero del Distrito Federal permita la exención del Impuesto Predial a dichas instituciones, cuando el propio artículo 115 fracción IV de la Constitución no lo permite. En razón de todo lo anterior, la determinación del Impuesto Predial consagrado en el Código Financiero del Distrito Federal es inconstitucional al establecer supuestos de exención que van en contra de la propia Constitución.

4.- PRINCIPIOS PARA OBTENER UNA BASE CONSTITUCIONAL.

Para tener en nuestro ordenamiento un impuesto que grave la propiedad o posesión inmobiliaria, será necesario incluir en él nociones básicas de justicia fiscal que permita que el mismo se encuentre en la ley, acorde con la capacidad económica del sujeto obligado y que en ésta se otorgue un trato igual a los sujetos que se encuentren en el mismo hecho imponible del impuesto.

Como se demostró a través del presente estudio, las formas de determinación del Impuesto Predial, consagradas en el Código Financiero del Distrito Federal son inconstitucionales. Por tal motivo, para aproximarnos a la constitucionalidad y a la justicia tributaria, la propuesta que se presenta consiste en que el Código Financiero del Distrito Federal contemple plenamente los principios constitucionales y doctrinarios aplicables a la materia fiscal, para lograr una verdadera justicia fiscal, conforme a la Constitución y con pleno respeto a las garantías individuales. Esto es, la propuesta consiste en darle y respetarle al Impuesto Predial la naturaleza que el mismo tiene. El Impuesto Predial es un impuesto de carácter real, ya que únicamente regula la relación jurídica que se establece entre una persona física o moral y un bien inmueble, independientemente de los ingresos y contraprestaciones que reciba el propietario derivados del inmueble mismo; en consecuencia, se debe eliminar cualquier indicio que pretendiera variar la naturaleza propia del Impuesto Predial hacia cuestiones del tipo personal. Asimismo, el Impuesto Predial debe de considerarse como un impuesto general, gravando la propiedad inmobiliaria, sin tomar en consideración a los sujetos pasivos.

Dentro de esta propuesta se considera respetar totalmente al Impuesto Predial como un impuesto específico. Esto es, que las tarifas aplicadas al mismo atiendan, para su determinación en cantidad líquida, al valor del terreno y las construcciones; su cantidad, dimensiones, calidad de materiales empleados, etc., es decir, que el mismo grave verdaderamente el valor real y específico del inmueble, y se desechen por completo el uso de medios *ad valorem* o presuntivos como lo son los valores unitarios.

Los sujetos del Impuesto Predial deben de ser las personas físicas y morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él. La fuente del Impuesto Predial debe de ser la propiedad o posesión inmobiliaria; el objeto del Impuesto Predial debe ser la propiedad o posesión inmobiliaria, sin que en ningún momento pueda variar la misma por cuestiones de índole personal, como son los ingresos recibidos.

En relación a los hechos imponible del Impuesto Predial, reiteraré que los mismos deben de estar en íntima relación con el objeto del impuesto, que es la propiedad o posesión de un inmueble, y el hecho imponible establecido en la fracción II del artículo 149 del Código Financiero del Distrito Federal, referida a que los contribuyentes (entendamos poseedores o propietarios del inmueble) otorguen el uso o goce temporal de un inmueble, deberán determinar y pagar el impuesto que resulte más alto de entre el valor físico del inmueble (real) y el valor de contraprestaciones recibidas (capitalización de rentas), siendo a todas luces evidente que el otorgamiento del uso o goce temporal de los inmuebles, no se encuentra contemplado dentro del objeto del impuesto, que es la propiedad o posesión de dicho inmueble, y que por tanto, la mencionada hipótesis debe derogarse pues dentro de una ortodoxa doctrina fiscal los hechos imponible no pueden ir más allá ni separarse de lo establecido en el objeto del tributo.

En cuanto a la base gravable de la propuesta del presente estudio, para efectos del Impuesto Predial, la misma debe de ser únicamente el valor real del inmueble, esto es, el valor del suelo y de las construcciones adheridas a él, así como las instalaciones especiales, dejando de tomar en cuenta otro tipo de valores como es el comercial, que se refiere a la posibilidad de comprar o vender un inmueble por un monto de dinero dado o el de valuación de capitalización de rentas o contraprestaciones recibidas por el uso o goce de un inmueble, por lo que se debe de derogar lo establecido en la fracción II del artículo 149 del

Código Financiero del Distrito Federal, en relación a que el contribuyente pagará el Impuesto Predial en base al valor más alto que resulte de entre el valor físico o catastral establecido en la fracción I de dicho artículo y el monto de contraprestaciones recibidas. Asimismo, la presente propuesta pretende que se alejen las cuestiones ajenas al objeto del tributo, como lo son las cuestiones personales o rentas.

La base gravable del Impuesto Predial será únicamente el valor real del inmueble que se compone por el valor catastral del suelo y de las construcciones así como de las instalaciones especiales y se utilice un avalúo que contenga exactamente el valor específico del inmueble, en base al método objetivo de determinación de las contribuciones, cuyos criterios de valuación se encuentren perfectamente establecidos en el Código Financiero del Distrito Federal. Además y en base al principio de equidad, no se deben de aplicar reducciones ni beneficios en relación al uso del inmueble, salvo que los mismos vayan conforme a la equidad. Asimismo, el principio de proporcionalidad se debe aplicar en el Impuesto Predial, midiendo la capacidad económica del contribuyente conforme al objeto del tributo y no en base a cuestiones ajenas al mismo; esto es, en base al valor del terreno y de las construcciones. Dicha capacidad contributiva del contribuyente se debe determinar aplicando la tarifa progresiva para el cálculo del impuesto y siempre tomada en cuenta, conforme al objeto del propio Impuesto Predial. Asimismo, en pleno apego al principio de legalidad, todos los elementos que determinen al Impuesto Predial, deben de estar en la ley.

Finalmente, en relación con el Impuesto Predial no se deben de establecer exenciones en favor de personas físicas y morales, ni de instituciones oficiales o privadas; solo los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dicha contribución siempre y cuando se acredite que son bienes donde se presta un servicio público y que fueron incorporados al dominio público de la Federación.

Es necesario volver a hacer notar el problema de doble tributación que existe en el Impuesto Predial, cuando éste es determinado en base a las contraprestaciones que un contribuyente recibe al otorgar el uso o goce temporal de un inmueble, pues en este caso, dicho contribuyente se encuentra sujeto al pago del Impuesto Predial en base a las mencionadas contraprestaciones, y al pago al Fisco Federal del Impuesto Sobre la Renta, por los ingresos obtenidos por concepto de arrendamiento.

El autor ratifica su opinión en el sentido que el fenómeno de doble tributación debe ser evitado, pues al incidir el pago de ambos tributos sobre el mismo patrimonio del contribuyente, el cobro de los mismos se torna desproporcionado e inequitativo y en ocasiones hasta ruinoso y confiscatorio, pues el contribuyente deberá pagar ambos tributos, obteniendo en todo caso una ganancia exigua, la cual no fomenta en todo caso que una persona decida promover a la actividad del arrendamiento inmobiliario o que decida construir para arrendar, siendo que sus ganancias van a ser bastante pobres, como ya quedó demostrado en el caso práctico desarrollado al principio del presente capítulo. En ese sentido y con la finalidad de alentar la construcción de inmuebles dedicados al arrendamiento de vivienda y comercio, puesto que nuestro país registra un déficit de vivienda importante y que los inversionistas pudiesen decidirse a invertir en el campo inmobiliario y con la decisión de evitar el fenómeno de doble tributación que provoca este desaliento, se podría otorgar el beneficio fiscal a aquellos contribuyentes que arrendaran los inmuebles de su propiedad, el acreditamiento del monto pagado por concepto de Impuesto Predial en base a las contraprestaciones obtenidas al Fisco local, en contra del Impuesto Sobre la Renta, por concepto de ingresos de arrendamiento que debe de hacer el mencionado contribuyente al Fisco Federal, es decir, que si un contribuyente pago al Fisco local \$7.00 por concepto de Impuesto Predial en base a las contraprestaciones que recibió bimestral o anualmente, y con respecto al Impuesto Sobre la Renta el mismo contribuyente deba pagar \$10.00, podría otorgarse el beneficio fiscal que dicho contribuyente pudiese acreditar lo pagado al Fisco local, en contra del Impuesto Sobre la Renta y pagar al Fisco Federal únicamente la diferencia, este caso \$3.00, o bien que si se llegase al extremo de pagar un monto mayor de Impuesto Predial, ya no se pagaría Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior no descarta que en todo caso tengan que corregirse los vicios que existen en el texto de los artículos del Código Financiero del Distrito Federal que establecen la determinación del Impuesto Predial, en relación a ser acordes o coherentes el objeto del mismo con los hechos imponibles y la base gravable de dicho impuesto. En virtud de nuestro régimen de derecho las violaciones a los principios esenciales de las contribuciones que no son considerados actualmente por el Código Financiero del Distrito Federal, deben ser resueltas en total apego y respeto a la justicia fiscal, a las garantías individuales y en

consecuencia a los límites de proporcionalidad, equidad y legalidad de las obligaciones fiscales.

CONCLUSIONES.

Finalmente se expondrán las conclusiones derivadas de la presente tesis, a fin de precisar los postulados que, a juicio del autor, constituyen el fruto de la investigación realizada y resumen las ideas que se ha pretendido aportar a través del presente trabajo:

1. A través de la Historia, el Impuesto Predial siempre se ha caracterizado por ser un tributo encaminado a gravar la tierra como indicio de riqueza, teniendo como objeto ese mismo elemento, independientemente de los ingresos que pudiese generar, pues tal y como se estableció en el capítulo II respecto de el Impuesto Predial en la época precolombina iba encaminado a la calidad de la tierra más que a su producción, por lo que pretender gravarla de acuerdo a sus ingresos es contrario a la naturaleza misma del tributo.
2. Tradicionalmente el Impuesto Predial se ha encargado de gravar los bienes inmuebles y su valor intrínseco en cuanto a extensión, construcciones y calidad, sin agregar elementos que le resulten ajenos o contrarios a su naturaleza y objeto primordial, el gravar la propiedad.
3. El Impuesto Predial consagrado en el Código Financiero del Distrito Federal, viola la garantía constitucional de proporcionalidad al romper con la naturaleza propia del Impuesto Predial como un impuesto de carácter real, ya que se establece como base de su determinación a los ingresos por contraprestaciones recibidas de dicho inmueble. Por esa razón, no es factible que se considere oportunamente la capacidad contributiva del poseedor o propietario del contribuyente del Impuesto Predial, ya que al tomar elementos ajenos a su objeto, como son los ingresos, se está variando la propia naturaleza real del impuesto, en personal. Esto es, para que el Código Financiero del Distrito Federal, en lo concerniente al Impuesto Predial, no violara la garantía constitucional de proporcionalidad, debería únicamente de determinarse en base a su objeto, esto es, en el valor del suelo o el valor del suelo y las construcciones adheridas a él.
4. Asimismo, el Código Financiero del Distrito Federal, viola la garantía constitucional de proporcionalidad, al obligar a determinar el Impuesto Predial en base a las

contraprestaciones recibidas, siendo el caso que las mismas ya se encuentran gravadas por el Impuesto Sobre la Renta, actualizándose en la especie la doble tributación.

Dicha desproporción afecta gravemente a los contribuyentes del Impuesto Predial que otorgan en arrendamiento los inmuebles de su propiedad, toda vez que sus ingresos por concepto de rentas se encuentran ya gravados por el Impuesto Sobre la Renta; esto es, la acumulación del Impuesto Predial y del Impuesto Sobre la Renta sobre el mismo ingreso, ocasiona que los contribuyentes afectados por esta situación tengan que soportar un sacrificio fiscal que excede sus respectivas capacidades económicas, al no permitir que un ciudadano disfrute de parte razonable del producto de su trabajo o de su capital.

Lo anterior es así, toda vez que al actualizarse en la especie la doble tributación se confisca una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes, ya que el 41.55% de los ingresos brutos obtenidos por el arrendamiento, van directamente a pagar el Impuesto Predial así como el Impuesto Sobre la Renta, afectándose así de manera por demás desproporcionada a los arrendadores de inmuebles, en comparación con otros sectores, por ejemplo el agropecuario.

En ese sentido, al coincidir un gravamen federal, Impuesto Sobre la Renta, con un tributo establecido por una determinada entidad federativa o municipio sobre idéntico objeto, Impuesto Predial, se crea una notoria situación de desigualdad entre los contribuyentes sujetos a la doble tributación, y en su caso, aquellos que por radicar en diferente entidad o municipio, sólo deben afrontar el tributo federal; evidentemente, en estas circunstancias, que son precisamente las acontecidas en la especie, la garantía de equidad se ve vulnerada al no existir un criterio de igualdad aplicable a todos los contribuyentes frente al mismo tipo de leyes fiscales.

5. La determinación del Impuesto Predial que establece el Código Financiero del Distrito Federal viola la garantía constitucional de equidad al romper con la naturaleza propia del Impuesto Predial, como impuesto de carácter real, y en consecuencia, gravar los ingresos del orden personal que genera dicho inmueble. Lo anterior es así ya que aunque los diversos propietarios o poseedores tienen las mismas características objetivas y realizan el mismo hecho generador del gravamen, y por tanto, forman parte de un mismo grupo de

contribuyentes, se les otorga un trato distinto, por el hecho de otorgar en arrendamiento el inmueble; los artículos 149 y 152 del Código Financiero del Distrito Federal distinguen, injustificadamente, a contribuyentes que no debe distinguir, toda vez que dichos contribuyentes son diferenciados en base a consideraciones ajenas a las relativas al objeto del Impuesto Predial, con elementos tan dispares como las rentas. Asimismo, la garantía de equidad se ve vulnerada al dar beneficios distintos por el hecho de que el inmueble se encuentre destinado a casa-habitación, provocando en consecuencia, una clara desigualdad entre los diversos contribuyentes del impuesto que se encuentran en la misma hipótesis de causación. Se distinguen con factores diferentes, así como con la aplicación de reducciones, que de ninguna manera son justificados, ni derivan de la situación económica de los contribuyentes, sino de situaciones totalmente ajenas (como lo es el uso al que se destina un inmueble).

6. Asimismo, son inconstitucionales los valores unitarios establecidos en el Código Financiero del Distrito Federal, ya que los mismos violan la garantía constitucional de equidad tributaria al utilizar el “método indicario o presuntivo por los signos de riqueza externa” para determinar el valor de los inmuebles, para efectos del pago del Impuesto Predial, al otorgar un trato igual a inmuebles del todo desiguales. Esto es, los valores unitarios gravan en forma semejante a inmuebles de diverso valor, es decir, no permiten que se grave en mayor medida a los inmuebles que valen más, en relación con los inmuebles que valen menos, basados en meras suposiciones o presunciones que hace la autoridad de la capacidad contributiva de un sujeto, cuestión que a todas luces es ilegal, pues por seguridad jurídica la determinación y cobro de dicho impuesto, debe de estar basada en el valor real o físico de dicho inmueble.

7. Finalmente, la determinación del Impuesto Predial consagrado en el Código Financiero del Distrito Federal es inconstitucional al establecer supuestos de exención que van en contra de la propia Constitución, tales como inmuebles donde no se presta un servicio público y que no forman parte del dominio público de la Federación. El artículo 7o. de la Ley de Asistencia Privada para el Distrito Federal otorga la exención del Impuesto Predial a las instituciones de asistencia privada, contraviniendo en todo momento lo dispuesto por la fracción IV del artículo 115 constitucional, toda vez que dicho precepto de nuestra

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no contempla ni permite tal exención.

8. Una primera propuesta encaminada a cumplir estrictamente con los principios de proporcionalidad y equidad sería el reconocer en todos sus aspectos que el Impuesto Predial tiene el carácter de impuesto real, eliminando consecuentemente cualquier gravación de los ingresos derivados del arrendamiento de los inmuebles gravados.

9. En consecuencia de lo anterior, determinar que el objeto del Impuesto Predial sea únicamente la gravación de la propiedad o posesión inmobiliaria y no los ingresos provenientes de dicha propiedad o posesión.

10. Que por tal motivo, se considere como único hecho imponible del Impuesto Predial a la propiedad o posesión del suelo y de las construcciones adheridas al mismo.

11. Que la base gravable del Impuesto Predial sea únicamente el valor real del inmueble que se compone por el valor catastral del suelo y de las construcciones así como de las instalaciones especiales, y se utilice un avalúo que contenga exactamente el valor real y específico del inmueble, en base al método objetivo de determinación de las contribuciones.

12. Que no se apliquen reducciones ni beneficios en base al uso del inmueble, salvo que los mismos vayan conforme a la equidad y que la capacidad contributiva del contribuyente se determine al aplicar la tarifa progresiva para el cálculo del impuesto, y en ningún caso, las rentas del inmueble.

13. En relación al problema de doble tributación que existe en el Impuesto Predial, cuando este es determinado en base a las contraprestaciones que un contribuyente recibe al otorgar el uso o goce temporal de un inmueble, pues en este caso, dicho contribuyente se encuentra sujeto al pago del Impuesto Predial en base a las mencionadas contraprestaciones, y al pago al Fisco Federal del Impuesto Sobre la Renta, por los ingresos obtenidos por concepto de arrendamiento, considero que el aludido fenómeno de doble tributación debe de ser evitado a toda costa, pues al incidir el pago de ambos tributos sobre el mismo bolsillo o patrimonio del contribuyente, el cobro de los mismos se torna desproporcionado e inequitativo y en ocasiones hasta ruinoso y confiscatorio, pues el contribuyente deberá pagar ambos tributos,

obteniendo en todo caso una ganancia exigua, la cual no fomenta la actividad del arrendamiento inmobiliario o construcción de inmuebles para arrendar.

14. Con la finalidad de alentar la construcción de inmuebles dedicados al arrendamiento de vivienda y comercio, y con la intención de evitar el fenómeno de doble tributación que provoca este desaliento, se podría otorgar el beneficio fiscal a aquellos contribuyentes que arrendaran los inmuebles de su propiedad, del acreditamiento del monto pagado por concepto de Impuesto Predial en base a las contraprestaciones obtenidas al fisco local, en contra del Impuesto Sobre la Renta, por concepto de ingresos de arrendamiento que debe de hacerse al Fisco Federal, o bien que si se llegase al extremo de pagar un monto mayor de Impuesto Predial, ya no se pagaría Impuesto Sobre la Renta, por lo que en todo caso es necesario un entendimiento entre los fiscos locales y el Fisco Federal a través de los convenios de coordinación fiscal que los mismos firmen estableciendo lo anterior y previendo dicha posibilidad tanto en las leyes tributarias locales como es el caso del Código Financiero del Distrito Federal y las leyes tributarias federales, como es la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

15. Lo anterior no descarta que en todo caso tenga que corregirse los vicios que existen en el texto de los artículos del Código Financiero del Distrito Federal que establecen la determinación del Impuesto Predial en relación a ser acordes o coherentes al objeto del mismo con los hechos imponibles y la base gravable de dicho impuesto. Existe una notoria contradicción entre las nociones básicas de justicia tributaria y el Código Financiero del Distrito Federal, en lo relativo a la determinación del Impuesto Predial. En virtud de nuestro régimen de derecho la presente controversia debe ser resuelta en total apego y respeto a la justicia fiscal, a las garantías individuales y en consecuencia a los límites de proporcionalidad, equidad y legalidad de las obligaciones fiscales.

BIBLIOGRAFÍA.

1. **ARRIOJA** Vizcaino, Adolfo, Principios constitucionales en materia fiscal, 13ª ed, Themis, México, 1998.
2. **BETTINGER** Barrios, Herbert, Estudios prácticos sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación, 9ª ed, Tomo I, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2001.
3. **BIELSA**, Rafael. Compendio de Derecho Fiscal. Apud, Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1997, p 55
4. **DE LA CRUZ**, Robles. José Alfredo. Hacienda Pública y Propiedad Tributaria Municipales, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XIV, México, 1990, p. 150.
5. **DE LA GARZA**, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. p. 375.
6. **DE PINA**, Rafael, Diccionario de derecho. 29ª Ed. Porrúa, México, 2000.
7. **DELGADILLO**, Humberto, Principios de derecho tributario, 3ª ed, Limusa, México, 1998.
8. **DURANT**, Will, La vida en Grecia. Sudamericana, 4ª ed., Argentina, 1954.
9. **FLEINER**, Fritz. Derecho Administrativo. Apud, Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1997, p 55
10. **FLORES**, Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, número 179. México D.F., p. 179
11. **GARCÍA** Maynez. Eduardo, Introducción al estudio del derecho, 47ª ed, Porrúa, México, 1995.
12. **GIANNINI**. Massimo Severo, Derecho Administrativo. Tomo I, Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1991.
13. **KAYE**, Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal, 6ª ed, Editorial Themis, México, 2000.

14. **KELSEN**, Hans, Teoría general del derecho y del estado, 5ª ed, Textos Universitarios, México, 1998.
15. **MARGAIN** Manatou, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, 15ª ed, Porrúa, México, 2000.
16. **MARTÍNEZ** López. Luis. Derecho Fiscal Mexicano, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1985
17. **MEHL**, Lucien, Ciencias y Técnicas Fiscales, Apud, Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1997. p. 122.
18. **ONCKEN**, Guillermo, Historia del Antiguo Egipto, Impulso, 3ª edición, Argentina 1949.
19. **PÉREZ** De Ayala, José Luis, Derecho tributario. 1ª cd, Plaza Universitaria Ediciones, España, 1994.
20. **PIRENNE**, Jacques, Histoire du Antique Egypte, Montpellier Editions, 2eme Edition, France, 1976.
21. **RODRÍGUEZ**, Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Segunda Edición, Colección Textos Jurídicos Universitarios.
22. **SERRA**, Rojas Andrés. Ciencia política, Porrúa, México, pp. 387
23. **SMITH**, Adam. Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones, Apud, Arrijo Vizcaíno. Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1997, p.201.
24. **TENA**, Ramírez Felipe, Leyes Fundamentales de México, Porrúa, 2000, México, pp. 458
25. **VILLORO** Toranzo, Miguel, Introducción al estudio del derecho, 8ª cd, Porrúa, México, 1998.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

1. México, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación*, 5 de febrero de 1917.
2. México, Código Financiero del Distrito Federal, *Diario Oficial de la Federación*, 24 de diciembre de 1984.
26. México, Ley del Impuesto Sobre la Renta, *Diario Oficial de la Federación*, 30 DE DICIEMBRE DE 1980
27. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 199-204, p.144.
28. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 5 de febrero de 1917.

EXPEDIENTES CONSULTADOS.

1. México, Distrito Federal, Del Rey, Roa y Asociados, S.C. Juicio de Nulidad No. TCA/SRZ/408/2004 19 de octubre de 2004, asunto: nulidad en contra del Impuesto Predial.
2. México, Distrito Federal, Del Rey, Roa y Asociados, S.C. recurso de revocación No. RL341/2004 29 de septiembre de 2004, asunto: Nulidad Impuesto Predial.
3. México, Distrito Federal, Paullada, Del Rey Guevara y Asociados, S.C. Amparo en contra del Impuesto Predial con base en el artículo 149 fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, Juzgado 1º de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal Juicio 175/2004 INMUEBLES MOSE S.A. DE C.V.
4. México, Distrito Federal, Paullada, Del Rey Guevara y Asociados, S.C. Amparo en contra del Impuesto Predial con base en el artículo 149 fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, Juzgado 1º de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal Juicio 1192/2004 CIPE, DIVISIÓN INMOBILIARIA S.A. DE C.V.
5. México, Distrito Federal, Paullada, Del Rey Guevara y Asociados, S.C. Amparo en contra del Impuesto Predial con base en el artículo 149 fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, Juzgado 9º de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal Juicio 186/2004 ECOCINEMAS S.A. DE C.V.
6. México, Distrito Federal, Paullada, Del Rey Guevara y Asociados, S.C. Amparo en contra del Impuesto Predial con base en el artículo 149 fracción II del Código

Financiero del Distrito Federal, Juzgado 7° de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal Juicio 184/2004 INMUEBLES LAFRAGUA S.A. DE C.V.

7. México, Distrito Federal, Paullada, Del Rey Guevara y Asociados, S.C. Amparo en contra del Impuesto Predial con base en el artículo 149 fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, Juzgado 11° de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal Juicio 184/2004 MUNDO INFANTIL S.A. DE C.V.
8. México, Distrito Federal, Paullada, Del Rey Guevara y Asociados, S.C. Amparo en contra del Impuesto Predial con base en el artículo 149 fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, Juzgado 14° de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal Juicio 462/2005 KARIFRAN S.A. DE C.V.
9. México, Distrito Federal, Paullada, Del Rey Guevara y Asociados, S.C. Juicio de Nulidad en contra del Impuesto Predial con base en el artículo 149 fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, Segunda Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal Juicio 4495/04 INMUEBLES MOSE S.A. DE C.V.
10. México, Distrito Federal, Paullada, Del Rey Guevara y Asociados, S.C. Juicio de Nulidad en contra del Impuesto Predial con base en el artículo 149 fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, Segunda Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal Juicio 3565/04 MUNDO INFANTIL S.A. DE C.V.

CONSULTAS EN LÍNEA

11. Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Semanario Judicial de la Federación”, www.scjn.gob.mx , Consulta 8 de agosto de 2004.
12. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, “Leyes Federales y Estatales, www.cddhcu.gob.mx ”