

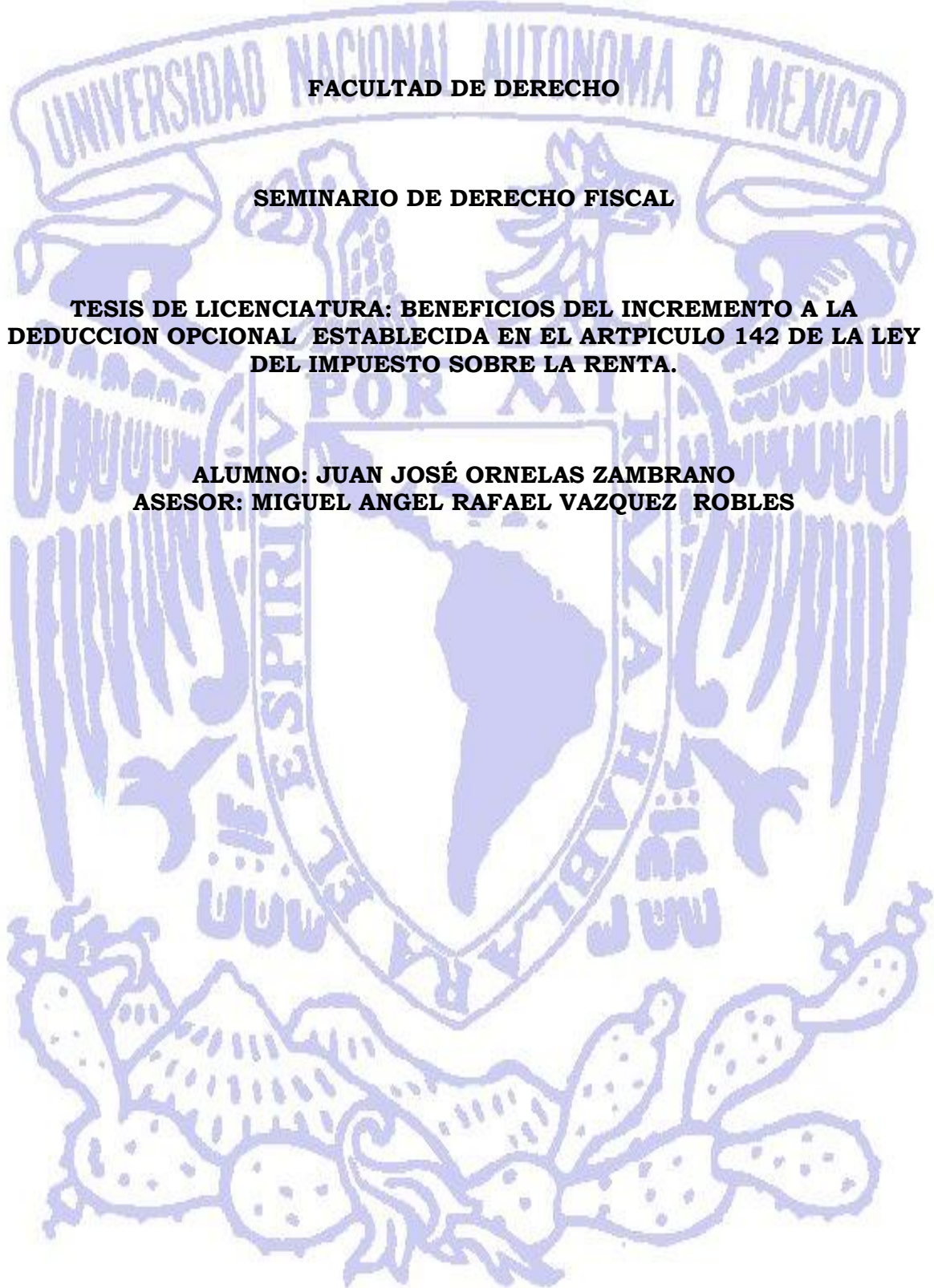
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

**TESIS DE LICENCIATURA: BENEFICIOS DEL INCREMENTO A LA
DEDUCCION OPCIONAL ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 142 DE LA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

**ALUMNO: JUAN JOSÉ ORNELAS ZAMBRANO
ASESOR: MIGUEL ANGEL RAFAEL VAZQUEZ ROBLES**





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A ti Mamá;

Por acompañarme durante todos y cada uno de los días de mi vida.

Por cuidarme y apoyarme con el infinito amor y ternura que solo tú me puedes brindar.

Por la fortaleza y tenacidad que has tenido durante toda tu vida a pesar de las adversidades.

Porque gracias a ti he logrado ser lo que soy.

Porque con tu infinita paciencia y dedicación día con día me has sabido guiar hasta el día de hoy en el cual logramos terminar este sueño que juntos iniciamos.

AGRADECIMIENTOS:

A Dios, por permitirme disfrutar de esta hermosa etapa y estar conmigo en todo momento.

A mi Papá, por todo el amor, cariño y empeño que durante toda su vida dedicó a mí, porque gracias a él aprendí tantas cosas que jamás podre agradecerle lo suficiente por todo lo que en vida me dio, gracias papá, por estar conmigo, te amo.

A mi hermana, por ser el ángel que compartió conmigo tantas experiencias que con nadie más podría compartir, por ser además mi mejor amiga y por todo el amor, cariño y comprensión que en ti tengo. Gracias Marianita.

*A mi familia, por su cariño, confianza y apoyo que me han brindado.
Gracias por su apoyo en los momentos difíciles.*

A mis amigos, por estar a mi lado en todo momento, por el apoyo que me brindan, pero sobre todo a ti Ere, por tu motivación y por haber sido en ocasiones el costo de oportunidad para lograr esta meta.

El saber que cuento con ustedes es maravilloso.

A mis queridos maestros, por su dedicación, exigencia y paciencia que me brindaron, pero sobre todo, por el gran cariño con el que me compartieron de manera incondicional su conocimiento y por sus enseñanzas tanto a nivel profesional como personal.

A mi asesor, Lic. Miguel Ángel Rafael Vázquez Robles, por la paciencia, confianza y dedicación puesta en mí tanto en mis estudios, como a lo largo del presente trabajo.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, pero en especial a mi querida Facultad de Derecho, por haberme hecho partícipe de ella.

A todo el personal que en ella labora y que colabora para convertirla en la maravillosa Facultad que siempre ha sido.

A Jovi, por todo lo que sin saber me has dado y por lo que para nosotros significas.

**Beneficios del Incremento de la Deducción Opcional establecida en el artículo 142
de la Ley del Impuesto Sobre la Renta**

Capitulo 1 Las Contribuciones Clasificación y Principios

1.1	Contribución	1
1.1.1	Clasificación	2
1.1.2	Impuestos	3
1.1.3	Aportaciones de Seguridad Social	5
1.1.4	Contribuciones de Mejoras	6
1.1.5	Derechos	7
1.2	Principios de las Contribuciones	8
1.2.1	Principios Doctrinales de Adam Smith	9
1.2.1.1	Principio de Justicia	10
1.2.1.2	Principio de Certidumbre	12
1.2.1.3	Principio de Comodidad	13
1.2.1.4	Principio de Economía	14
1.2.2	Principios Constitucionales de Los Tributos	17
1.2.2.1	Principio de Obligatoriedad	22
1.2.2.2	Principio de Vinculación al Gasto Público	26
1.2.2.3	Principio de Proporcionalidad	28
1.2.2.4	Principio de Equidad	33
1.2.2.5	Principio de Generalidad	38
1.2.2.6	Principio de Legalidad	39

Capítulo 2 La Relación Jurídico Tributaria

2.1	La Relación Jurídico-Tributaria	42
2.1.1	Definición	42
2.1.2	Obligación fiscal sustantiva	45
2.1.3	Obligación fiscal formal	47
2.1.4	Sujetos	48
2.1.4.1	activo	49
2.1.4.2	pasivo	56
2.1.5	Fuente del tributo	58
2.1.6	Objeto	60
2.1.7	Hecho imponible	61
2.1.8	Hecho generador	63
2.1.9	Nacimiento de la obligación tributaria	67
2.1.10	Determinación	71
2.1.11	Obligaciones	74
2.1.11.1	De hacer	75
2.1.11.2	De no hacer	78
2.1.11.3	De tolerar	80
2.1.11.4	De dar	82

Capítulo 3 Antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y del impuesto por otorgar el uso o goce temporal de Bienes Inmuebles

3.1	Antecedentes de La Ley del Impuesto Sobre la Renta	85
3.1.1	Aparición de la Ley del impuesto sobre la renta en México	87
3.1.2	Ley del Centenario	88

3.1.3	Ley de 1924	90
3.1.4	Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925	93
3.1.5	Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941	97
3.1.6	Ley del 31 de Diciembre de 1953	100
3.1.7	Ley del 30 de Diciembre de 1964	105
3.1.8	Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980	110
3.1.9	Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002	116
Capítulo 4	Regulación actual de los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles conforme a la Ley del impuesto sobre la renta	
4.1	El contrato de arrendamiento definición	128
4.1.1	Elementos del contrato de arrendamiento	130
4.1.2	Derechos y Obligaciones del arrendador	131
4.1.3	Derechos y Obligaciones del arrendatario	133
4.2	Objeto del Impuesto sobre los ingresos obtenidos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles	137
4.3	Elementos del impuesto sobre los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles conforme a la Ley del impuesto sobre la renta	138
4.3.1	Sujetos	139
4.3.2	Objeto	140
4.3.3	Base gravable	142
4.3.4	Tasa	144
4.3.5	Tarifa	147

4.4	Elementos de la regulación actual para el pago del impuesto correspondiente por los ingresos obtenidos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles conforme a la Ley del impuesto sobre la renta	148
4.4.1	Pagos Provisionales	149
4.4.2	Retenciones	153
4.4.3	Deducciones autorizadas	155
4.4.4	Deducción opcional (deducción ciega)	157
4.4.5	Declaración Anual	159
4.4.6	Obligaciones de los contribuyentes	161

Capítulo 5 Necesidad del incremento de la deducción opcional establecida en el artículo 142 de la Ley del Impuesto sobre la renta

5.1	Entorno de la actividad arrendataria en México	164
5.1.1	Arrendador	167
5.1.2	Arrendatario	168
5.1.3	Ventajas de la actividad arrendataria	168
5.1.4	Necesidad del fomento a la actividad arrendataria en México	173
5.1.5	Beneficios del incremento en la exención opcional establecida en el artículo 142	175
5.1.6	Propuesta de reforma	178
	Conclusiones	181

Beneficios del Incremento de la Deducción Opcional establecida en el artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El desarrollo de la presente tesis se centra en el estudio y análisis de los beneficios que se obtendrían al incrementar la deducción opcional establecida en el artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en atención a los razonamientos que mas adelante se exponen y la consecuente propuesta de reforma.

Actualmente la actividad arrendataria es muy común y sumamente socorrida, ya que desafortunadamente no todas las personas obtienen los ingresos suficientes para adquirir un bien inmueble en el cual puedan vivir, por lo que en atención a la dificultad que entraña en si mismo la obtención de un inmueble mediante un pago de contado, existe la posibilidad de obtener un crédito para adquirir una vivienda sin embargo, aún y cuando existen diversas instituciones que tienen como finalidad apoyar a las personas de menores ingresos en la adquisición de inmuebles para la vivienda, éstas no son suficientes para cubrir los requerimientos de vivienda actuales.

En el Título IV Capítulo III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta concretamente en el artículo 141 se encuentran establecidas las percepciones que se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, entre los cuales se encuentran los provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, los obtenidos por otorgar a titulo oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma, así como los rendimientos de participación inmobiliaria no amortizables.

Derivado de lo anteriormente mencionado, en el caso de los ingresos obtenidos por arrendamiento, en el artículo 142 de la LISR se establecen todas las deducciones que podrán efectuar las personas que obtengan ingresos de los establecidos en el capítulo III del Título IV de la LISR, entre las cuales destacan los gastos de mantenimiento, los intereses reales pagados por prestamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles, entre otros, sin embargo en el mismo artículo se encuentra establecida la posibilidad de efectuar una deducción de carácter opcional consistente en

deducir el treinta y cinco por ciento del total de los ingresos susceptibles de ser gravados de conformidad con lo establecido en el título IV, capítulo III de la LISR, es decir de los ingresos obtenidos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Es en atención a la deducción establecida en este precepto que la misma al ser de carácter meramente opcional, entraña en si un gran beneficio al simplificar en gran medida la forma en la cual se puede llevar a cabo las deducciones, ya que en caso de ejercer la opción de deducibilidad establecida en la Ley, se evita el tener que llevar una contabilidad complicada como lo tendría que hacer una persona que deba de guardar todos los comprobantes de las erogaciones hechas para el mantenimiento del inmueble en determinado periodo.

La presente deducción tiene aún más beneficios, ya que si bien la misma se puede traducir en una simplificación para el pago del impuesto correspondiente, la misma resulta atractiva para la inversión en la construcción de inmuebles para que los mismos sean destinados a la actividad arrendataria.

Aunado a lo anterior, el incremento a la deducción establecida en el artículo anteriormente referido puede ser empleada como estímulo fiscal al ser incrementada en atención a los siguientes puntos:

- a) Es una realidad que actualmente existe una gran cantidad de personas que obtienen ingresos por arrendamiento respecto de los cuales una parte significativa de los mismos no son declarados por falta de un adecuado sistema tributario así como por el hecho de que no se plantea un beneficio directo al contribuyente por reportar dichos ingresos al fisco ya que el pago de impuestos no resulta atractivo a nadie por falta de una adecuada cultura tributaria.
- b) En el caso en el que el contribuyente reporte los ingresos que obtenga por arrendamiento, respecto al pago del impuesto correspondiente, el mismo se ve obligado a elegir entre dos situaciones, las cuales se concretan a llevar una contabilidad muy detallada respecto de los ingresos y erogaciones realizadas para

el mantenimiento del inmueble arrendado así como las demás erogaciones susceptibles de ser deducidas o bien, efectuar la deducción opcional consistente en deducir el treinta y cinco por ciento de los ingresos obtenidos y pagar el impuesto respectivo, lo cual representaría la opción mas sencilla, sin embargo aún cuando se presenta esta opción, la misma carece del suficiente interés o impacto para lograr que los contribuyentes opten por reportar los ingresos obtenidos.

- c) Por otro lado, en el caso de que la deducción opcional fuere incrementada en un quince por ciento más, es decir que en lugar del treinta y cinco por ciento actual se incremente al cincuenta, esto favorecería mucho el incremento de contribuyentes que reporten los ingresos obtenidos por esta actividad, además de que el aumento de la misma volvería sumamente atractiva la actividad arrendataria para la inversión y el fomento a la construcción de viviendas destinadas a la casa habitación debido a que, entre otras cosas el poder deducir la mitad de los ingresos obtenidos por la actividad arrendataria y pagar el impuesto respectivo teniendo como base gravable la mitad de los ingresos, sería realmente atractivo a la inversión.
- d) En otro orden de ideas, es una realidad que actualmente hacen falta una gran cantidad de viviendas para todas aquellas personas que carecen de una vivienda propia y por lo mismo el que se incremente la actividad arrendataria daría lugar a que cada vez más personas pudieran obtener mediante el arrendamiento una vivienda en la cual puedan habitar, satisfaciendo así la necesidad de viviendas que actualmente existe.

Es en atención a estos puntos que al incrementar la deducción opcional establecida en el artículos 142 de la Ley del impuesto Sobre la Renta se tendría un beneficio colectivo al fomentar la inversión en construcción de viviendas, lo cual generaría empleos, ofrecería una respuesta a la demanda de viviendas para casa habitación, generaría un incremento en las personas que enteren estos ingresos al fisco evitando así un poco la evasión, simplificaría la contabilidad de aquellas personas que obtengan este tipo de ingresos además de incrementar la recaudación.

Por todo lo mencionado anteriormente, el incremento en la deducción opcional ofrece un panorama de beneficios siempre y cuando la misma sea debidamente regulada ya que en atención a las necesidades de la población en general así como a su capacidad económica el incremento en la deducción deberá ser principalmente aplicable a los inmuebles arrendados destinados a la casa habitación tal como fue anteriormente, sin embargo resultará interesante entrar al estudio del alcance de la garantía de igualdad respecto de la aplicación del incremento de la deducción opcional a los inmuebles arrendados destinados a una actividad distinta.

CAPITULO 1 LAS CONTRIBUCIONES CLASIFICACION Y PRINCIPIOS

1.1 Contribución

Actualmente los conceptos de contribución y tributo son empleados como sinónimos, sin embargo a pesar de tener una relación estrecha, ambos conceptos tienen una diferencia en cuanto a su origen, es decir la diferencia es de carácter histórica no tanto de contenido y es por esta situación que son empleados sin una distinción clara.

Para vislumbrar la diferencia anteriormente referida, es conveniente tomar en cuenta las siguientes definiciones:

“Tributo: *Es una denotación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir, el establecimiento de impuestos por el fuerte sobre el débil. El señor exige a sus súbditos el pago de impuestos.*

Contribución: *Es un concepto inspirado en la ideología de Juan Jacobo Rosseau en la que, con base en un pacto social, el buen salvaje se une con los demás y forma el Estado; de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea, que en una forma democrática se establecen los impuestos.”¹*

Ambos conceptos coinciden en que la aportación de los recursos para el sostenimiento del Estado se lleva a cabo por parte de los particulares, en un caso voluntario y en otro impositivo, sin embargo en ambos casos se obtienen los recursos necesarios para el sostenimiento del Estado, lo cual explica el uso indistinto de ambos conceptos.

1.1.1 Clasificación

En atención a lo anterior es claro que las contribuciones percibidas por el Estado tienen distintos orígenes y por lo tanto los mismos son clasificados a fin de obtener una

¹ Carrasco Iriarte Hugo Derecho Fiscal 1 IURE Editores México 2004 pp. 28

mayor certeza jurídica en el origen y destino de los mismos, así pues dichos ingresos se encuentran debidamente clasificados en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

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

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de derecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo.*
- II. Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de Seguridad Social o a las personas que se benefician en forma especial por servicio de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.*
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

Derivado de lo anterior, tenemos que las contribuciones se encuentran clasificadas en cuatro tipos de ingresos diferentes los cuales son:

- a) Impuestos
- b) Aportaciones de seguridad social
- c) Contribuciones de mejoras y
- d) Derechos

1.1.2 Impuestos

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, los impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas que se encuentren en la situación jurídica o de hecho, prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Tal como quedó asentado anteriormente, la definición legal de los Impuestos se encuentra en el artículo 2º fracción I del Código Fiscal de la Federación sin embargo, resulta un poco ambigua dicha definición ya que en la misma, solo se menciona que los impuestos son las contribuciones establecidas en Ley distintas de las enunciadas en las demás fracciones del mismo artículo, así pues tenemos que los impuestos en la definición que da el Código se basa en la exclusión es decir, en establecer lo que no son los impuestos, por lo que es necesario dar una idea un poco más precisa de lo que son los impuestos, por lo que es conveniente mencionar distintas definiciones a fin de que se tenga una apreciación clara de lo que son los impuestos.

“Impuesto: proviene de la voz latina “impositus”, que significa tributo, o carga, el impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es 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. Con este concepto según Enrique Fuentes Quintana y Fritz Neumark se pretende comprender a esta institución que es fundamental en el Estado contemporáneo.”²

Por lo que respecta a los fines del impuesto, esto es ¿para que los impuestos? Encontramos dos motivos genéricos, por una parte la recaudación de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos y por la otra, la realización de determinados efectos económicos, variando conductas individuales y colectivas, esto es un objeto de ordenación. En todos los impuestos suele darse esta doble finalidad.

Respecto de la forma de realizarse la transmisión de valores que supone el impuesto, existen dos características en esta transmisión de valores: la obligatoriedad, característica esencial del tributo, lo cual no implica que en un momento dado no existan contribuyentes solidarios y responsables, sino que, en última instancia, el Estado puede exigir el pago del impuesto.

Por otro lado, al pago del impuesto no corresponde una contraprestación específica por parte del Estado, esto significa que las prestaciones realizadas por él, no tienen que guardar relación directa alguna con el pago del gravamen, en particular en los sistemas fiscales contemporáneos, en los que es el principio de la capacidad de pago el que supuestamente rige a dichos sistemas.

Así pues, *“el Estado en su carácter de soberano puede fijar todas las características que debe reunir el pago de los diferentes gravámenes con las únicas limitaciones que establezca el orden jurídico. De esta forma, al variar la naturaleza del impuesto pueden cambiar también las formas y condiciones de pago, pero lo fundamental es precisar que la determinación de estas particularidades está a cargo del Estado, a través de los mecanismos jurídicos de cada orden normativo, en forma unilateral”.*³

1.1.3 Aportaciones de Seguridad Social

²Diccionario Jurídico 2000

³Idem

De conformidad con lo establecido en la fracción II del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, las aportaciones de Seguridad Social, son las contribuciones establecidas en ley, a cargo de personas sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas a que se benefician de forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Sin embargo para llegar a comprender de una forma más clara dicha clasificación es conveniente mencionar que las aportaciones son los *“recursos canalizados para crear o incrementar el patrimonio de ciertas entidades que laboran con fines de utilidad pública y cuyos ingresos son insuficientes para mantener sus servicios”*.⁴ En atención a esta definición es claro que la Seguridad Social es una necesidad de toda sociedad, por lo que las aportaciones destinadas al sostenimiento de los servicios de seguridad social al ser un derecho de la sociedad, se traduce en la obligación del Estado para proporcionarla y por lo tanto se requiere de ingresos para el sostenimiento de dichos servicios, los cuales tal como se menciona en la definición establecida en el Código Fiscal de la Federación, al tratarse de ingresos con un origen diverso al de los impuestos y tener una finalidad concreta, son clasificados de una forma distinta a los impuestos en general, denominándolos como Aportaciones de Seguridad Social.

1.1.4 Contribuciones de Mejoras

De conformidad con lo establecido en la fracción III del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación las Contribuciones de mejoras, son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

En otras palabras, las contribuciones de mejoras son una aportación establecida en ley y por lo tanto de carácter obligatorio para los particulares que sean beneficiados directamente por la realización de una obra o por la prestación de un servicio público por parte del Estado con la finalidad de beneficiarlos de manera específica, por lo que en

⁴ Hugo Carrasco Iriarte, Glosario Jurídico Fiscal 1ª Serie Volumen 1 IURE Editores

atención a que dichas contribuciones se aportan con la finalidad de beneficiar a determinado sector de la población, es que la contribución se paga por la obtención de un beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de una obra o prestación del servicio público y en atención a esta situación es que dicha contribución únicamente la pagan las personas que obtienen el beneficio directo e inmediato; al respecto de dichas contribuciones y con el objeto de tener una perspectiva práctica de la finalidad de dichas contribuciones, el maestro Hugo Carrasco Iriarte al respecto menciona lo siguiente:

“La contribución de mejoras debe de utilizarse para que los sujetos beneficiados directamente por una obra pública participen para sufragar parte de su obra, por el beneficio que reciben, pero nunca se debe pretender el costo de la inversión. Hacerlo sería un error grave de política fiscal, máxime que han existido obras por la introducción del metro y el anillo periférico, con un alto costo económico; además, sería imposible que los gobernados solventaran el costo de esas obras.”⁵

1.1.5 Derechos

La definición de este tipo de contribución se encuentra establecida en la fracción IV del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación el cual los define de la siguiente manera:

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

⁵ Ob Cit.

organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

En esta definición se mencionan algunas cuestiones importantes respecto a los derechos que hay que tomar en cuenta como lo menciona el maestro Carrasco Iriarte:

- *“Los derechos son contribuciones.*
- *Los derechos deben estar establecidos en una ley.*
- *Por servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público deben pagarse derechos.*
- *Por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación tienen que pagarse derechos.”*⁶

En atención a la presente clasificación, cabe mencionar que los derechos tienen algunas diferencias específicas con respecto a los impuestos como las siguientes:

- El impuesto es parte de una carga común, destinada a financiar genéricamente los gastos públicos, en tanto que el derecho es un pago por un servicio o por un privilegio específico.
- El impuesto no se establece en relación con el beneficio directo para el contribuyente y por el contrario, el derecho no debe exceder normalmente del beneficio apreciable para el particular.

Tal como ha quedado expuesto, el Código Fiscal de la Federación clasifica los ingresos fiscales en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, los cuales ya han sido debidamente definidos, sin embargo es necesario mencionar que en nuestro sistema tributario existen otros ingresos que obtiene el Estado fuera de la categoría de las contribuciones, los cuales son clasificados como aprovechamientos y productos.

1.2 Principios de las Contribuciones

⁶ Ob. Cit.

Por principios de las contribuciones debemos entender los ejes rectores sobre los que descansan las contribuciones que se pagan al Estado es decir, los lineamientos que debe seguir cualquier tipo de contribución al ser establecida, ya que de lo contrario se volvería a la imposición arbitraria de los impuestos por el soberano, situación que resulta del todo ilegal.

En atención a lo anteriormente mencionado, es claro que el intentar tener una certeza acerca de las contribuciones que deberán ser cubiertas por parte de los gobernados, ha sido una preocupación constante por parte de los contribuyentes, por lo cual a lo largo de la historia han sido varios los autores que al respecto se han pronunciado intentando determinar los principios que deben observarse al establecer las contribuciones a cargo de los gobernados.

Por lo anterior, es claro que al existir la necesidad de obtener ingresos por parte del Estado, resulta necesario que dichas contribuciones se encuentren debidamente reguladas en un ordenamiento jurídico en el que se mencionen los requisitos de las mismas, con lo cual no se da lugar a una incertidumbre por parte de los sujetos pasivos de la obligación, ya que al establecer los requisitos mínimos indispensables y necesarios para establecer las contribuciones, dichos requisitos se convierten en principios rectores que deberán encontrarse en todas y cada una de las contribuciones a cargo de los particulares.

1.2.1 Principios Doctrinales de Adam Smith

Son varios los autores que se han pronunciado a este respecto, sin embargo, dentro de los más destacados se encuentra Adam Smith, quien en su obra titulada Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones, dedica un apartado específico; concretamente el libro quinto de su obra, a los ingresos del Soberano de la República, donde explica de manera detallada lo que para él son los ejes rectores de las contribuciones, a los que él llama “las cuatro máximas” de todos los tributos en general, cuyo conocimiento y planteamiento resaltan una perspectiva que debe ser

tomada en cuenta en la actualidad para la mejor regulación y establecimiento de las contribuciones por parte del Estado a cargo de los particulares.

Adam Smith en su obra, menciona que es menester previo al análisis particular de cada uno de los impuestos, establecer las cuatro máximas que comprenden a todos los tributos en general, es decir “los cuatro principios doctrinarios”

En atención a esta situación resulta necesario retomar dichos principios doctrinarios para tener una perspectiva deontológica de las contribuciones.

1.2.1.1 Principio de Justicia

El principio de Justicia así denominado doctrinariamente, tiene su origen en la obra de Adam Smith, quien en su obra establece lo siguiente:

“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Es necesario tener presente que cualquier impuesto que finalmente se pague por una sola de esas tres fuentes originarias de ingreso, sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigual. En la investigación que llevaremos a efecto sobre las distintas clases de contribuciones solo por excepción nos ocuparemos de esta especie de desigualdad, concretándonos en la mayor parte de los casos, al estudio de aquella otra inconveniencia resultante del uso de un impuesto particular que recaiga

en forma desigual sobre aquella especie particular de ingreso que se desea gravar.”⁷

Este principio plantea la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del Estado, de manera proporcional a los ingresos que estos obtengan, sin embargo en el mismo principio se observa que, a pesar de que todas las personas se encuentran obligadas contribuir a los gastos de sostenimiento del gobierno, también se establece que aquellos que no tengan una capacidad económica que sobrepase la mínima indispensable para poder subsistir, estarán exentos del pago de dichas contribuciones, es decir contribuirán al sostenimiento del Estado solo aquellos quienes obtengan ingresos por encima de los necesarios para subsistir.

En la obra de Adam Smith, se establecen tres tipos de ingresos los cuales son las rentas, beneficios y salarios, mismos que se encuentran debidamente distinguidos y clasificados por lo que, al ser distintos cada uno de ellos es claro que cada uno tiene un tratamiento diverso, lo anterior es importante mencionarlo ya que, dependiendo los ingresos que se obtengan, así como del origen de los mismos, será el punto de partida determinante para establecer la contribución a cargo del contribuyente, es decir, la capacidad contributiva así como el origen del ingreso de los contribuyentes, serán determinantes al momento de fijar la obligación.

⁷ Adam Smith, Investigación Sobre la Naturaleza y causa de la Riqueza de las Naciones pp 726

1.2.1.2 Principio de Certidumbre

Al respecto de este principio, Adam Smith en su obra menciona que resulta fundamental en las contribuciones el tener conocimiento claro de lo que se paga, la fecha del pago y la forma del mismo, ya que de lo contrario, dicha situación generaría una incertidumbre en el contribuyente, quien estaría a merced del recaudador, lo cual a su vez generaría un ambiente de incertidumbre así como una situación propicia para la corrupción y el abuso por parte del recaudador.

Al respecto de lo anterior, Adam Smith señala lo siguiente:

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultara que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande (según experiencia de muchas naciones) como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.”⁸

De lo señalado por Adam Smith, es necesario hacer énfasis en la necesidad de que se tenga perfectamente establecido el monto a pagar por concepto de la contribución a cargo del sujeto pasivo de la obligación, ya que éste es un factor fundamental para el buen funcionamiento del Estado debido a que, el tener la certeza de la cantidad que corresponde pagar a cada contribuyente genera un ambiente de confianza y que, aún y

⁸ Ob Cit pp.727

cuando el impuesto resulte gravoso (dentro de determinados límites), el que el impuesto se encuentre claramente establecido, se pueda tener el conocimiento y certeza en la cantidad, la forma y el momento de pago, es fundamental para el establecimiento de una contribución, así como para el correcto funcionamiento de la recaudación y por ende para el sostenimiento del Estado.

1.2.1.3 Principio de Comodidad

Desde otra perspectiva pero no menos importante que el principio anterior, Adam Smith menciona de manera acertada otro de los que él señala como máximas de las contribuciones, el cual doctrinariamente se le ha denominado principio de comodidad, el cual establece lo siguiente:

“Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en el que el dueño los cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar.”⁹

Al respecto de este principio es claro que la contribución a cargo del sujeto pasivo de la obligación es una carga para el contribuyente, y en atención a esta situación, la facilidad para realizar el pago de la contribución por el ciudadano, es un factor que debe ser tomado en cuenta, de tal manera que el pago de la misma pueda realizarse en el

⁹ Adam Smith, Investigación Sobre la Naturaleza y causa de la Riqueza de las Naciones pp 727

momento que le resulte más sencillo al contribuyente, esto es, al momento mismo de obtener el ingreso gravado.

Respecto al pago del impuesto de los productos de lujo, es claro que desde esta perspectiva, quien quiera adquirirlos deberá pagar el impuesto correspondiente y al ser el contribuyente el que decide adquirir determinado artículo, es éste, quien decide si paga o no el impuesto respectivo, ya que al ser un artículo de lujo, el contribuyente no se encuentra en la imperiosa necesidad de adquirirlo y por ende será únicamente él quien decida si lo adquiere o no.

1.2.1.4 Principio de Economía

Aunado a los principios anteriormente mencionados, no menos importante es mencionar que la finalidad que persiguen los impuestos, es el mantenimiento del Estado aportando los recursos necesarios para el correcto funcionamiento del mismo, sin embargo resulta fundamental el establecer que dicho sistema debe ser eficiente y el mismo no debe convertirse en una carga para los contribuyentes. Al respecto de esta situación, Adam Smith señala en su obra el que ahora es conocido como el principio de economía mismo que establece lo siguiente:

“Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público, acortando el periodo de exacción lo mas que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del estado en los cuatro casos siguientes:

Primero, cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo.

Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a los gentes (sic) para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil.

Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios a que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona. La ley, contrariamente a los principios de justicia, suscita, primero, la tentación de infringirla y, después castiga a quien la viola y por lo común, agrava la penalidad en proporción a las circunstancias que debieran contribuir a mitigarla, o sea el estado de ánimo propicio a la comisión del delito.

Cuarto, cuando se sujeta los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso. De uno u otro de estos cuatro modos distintos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho mas gravosos para el pueblo que ventajosos para el soberano.”¹⁰

Al respecto de este principio resulta fundamental señalar que la recaudación que efectivamente se haga, deberá de ser siempre en la mayor proporción posible, la que efectivamente sea destinada al sostenimiento del Estado así como para la prestación de los servicios que el mismo tenga a su cargo.

En atención a la observancia de esta máxima como la llama Adam Smith, es que se obtendrá el mejor funcionamiento de las labores del Estado, ya que si se emplean de forma correcta todos o la mayoría de los ingresos efectivamente obtenidos por el Estado

¹⁰ Idem pp 728

con cargo a los contribuyentes, el impuesto mismo no resultará tan gravoso, ya que el mismo será efectivamente empleado para lo que debe ser destinado, lo cual a su vez repercute en la seguridad y confianza que se logra en los contribuyentes, quienes al aportarlo y ver reflejado su pago en el cumplimiento de las obligaciones a cargo del Estado, tendrán la certeza de que el pago del impuesto es debidamente aprovechado, por lo que es necesario que el sistema recaudatorio con el que cuente en el Estado, sea eficaz y a su vez el mismo sea sostenido con los ingresos mínimos, a fin de que no se vuelva una carga que sea imposible de sostener por los contribuyentes debido al alto costo de mantenimiento de dicho sistema recaudatorio, ya que de lo contrario, dicha situación tendría por consecuencia el incremento de los impuestos o la imposición de otros nuevos lo cual podría generar una inconformidad generalizada en los contribuyentes.

La necesidad del sostenimiento del Estado es indiscutible, sin embargo estos principios teóricos, deberán ser debidamente asentados en la normatividad que regule la actividad del Estado ya que de lo contrario al no verse reflejados de esta manera, los mismos no representan algo más que un conjunto de ideas utópicas respecto de las contribuciones, por lo cual el que dichos principios sean retomados en la Carta Magna resulta fundamental para que los mismos sean debidamente aplicados y respetados generando así una certeza jurídica en la cual tenga sustento la relación jurídico tributaria de un país.

1.2.2 Principios Constitucionales de los Tributos

En un Estado de derecho, se debe de tener debidamente establecido en un ordenamiento jurídico todos aquellos derechos y obligaciones sobre los cuales será cimentado todo el ordenamiento legal que regirá el correcto funcionamiento del estado.

Al respecto de lo anterior, Omar Curiel Villaseñor en su obra menciona lo siguiente:

“Los principios fundamentales de todo orden jurídico se encuentran establecidos en la constitución, a través de pronunciamientos generales. Esos pronunciamientos no son más que enunciados que por su naturaleza, tienen como propósito fundamental fijar límites al estado, así como establecer directrices en lo político y en lo social; de tal suerte que las restantes normas, que derivan de la norma constitucional, perfeccionarán y detallarán los principios fundamentales, razón por la cual se justifica el inicio sobre el estudio de la temática tributaria por la Carta Magna.

Son varios los artículos constitucionales que se refieren a lo fiscal, pero el principal lo encontramos en el actual artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”¹¹

Como toda área del derecho, las condiciones, circunstancias y necesidades de la sociedad van siendo diferentes conforme la misma va evolucionando y en atención a esta circunstancia, la materia tributaria no es la excepción, por lo que para poder tener una mejor comprensión de la situación actual en que nos encontramos, es necesario analizar brevemente la historia de los principios Constitucionales en materia impositiva así como la evolución de los mismos por lo que, a manera de reseña, se refieren los sucesos más relevantes en la historia de nuestro país en materia impositiva.

El 14 de Septiembre de 1813 se inauguró el Congreso de Chilpancingo (también llamado congreso de Anáhuac) y entre los logros más sobresalientes de este congreso se encuentra El Decreto Constitucional para la Libertad de América Latina, (mejor conocido como la Constitución de Apatzingán), de 242 artículos y “sancionado el 22 de Octubre de 1814 en Apatzingán¹². En dicha Constitución por primera vez se establece la obligación tributaria en un marco normativo Constitucional.”¹³

En el artículo 36 de dicha Constitución se estableció lo siguiente:

¹¹ Omar Curiel Villaseñor, Principios Tributarios Edit. Ediciones Fiscales ISEF Primera Edición, México Julio 2001. p. 13

¹² Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. Guillermo F, Margadant S. Edit. Esfinge pp. 142

¹³ Idem pp. 13

*ARTÍCULO 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, **sino donaciones** de los ciudadanos para seguridad y defensa.*

Al respecto de éste artículo, Omar Curiel Villaseñor menciona lo siguiente:

“Llama la atención la calidad de “donación” que, sobre el pago de las contribuciones el artículo 36 hace. Sin embargo, esta idea romántica no duraría más de ocho años, ya que en 1822 el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano establecía en su artículo 15 el término deber y, a partir de entonces , ya no más el de donación. De hecho, la misma Constitución de Apatzingán fundamentaba su pago de contribuciones bajo el término “obligación” en su artículo 41 de la siguiente manera:

ARTÍCULO 41. *Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forman el verdadero patriotismo.”*

En atención a esta circunstancia es claro que desde 1814 la finalidad de las contribuciones era el financiamiento del Estado para atender al gasto público.

Posteriormente en la Constitución Política de la República Mexicana de 1857, se estableció en su artículo 31 por primera vez el carácter de obligatoriedad, equidad y proporcionalidad de las contribuciones, (principios que hasta la actualidad se siguen observando), el referido artículo 31 establecía lo siguiente:

ARTÍCULO 31: Es obligación de todo mexicano:

I.-Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

II.-Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Así mismo es menester referir que en dicha Constitución, se hizo un intento para mejorar el sistema fiscal, estableciendo las contribuciones sobre las propiedades así como sobre los arrendamientos, lo cual tuvo lugar el 26 de Mayo de 1857; así como la instauración de nuevas fuentes impositivas entre la Federación y los Estados.¹⁴

Por otra parte en la Constitución de 1917, el constituyente agregó dos fracciones mas al artículo 31 Constitucional, dejando la obligación tributaria en el mismo artículo, pero trasladándola a la fracción IV y así mismo cambió la frase “es obligación de todo mexicano” por la de “son obligaciones de los mexicanos”.

En el mismo texto constitucional, en el año 1993, se realizó una reforma a dicho artículo, al respecto de dicha reforma, Guillermo Floris Margadant menciona lo siguiente:

“El texto original señalaba que la obligación de contribuir sería para los gastos públicos de la federación, los estados y municipios, sin señalar al Distrito Federal. No fue sino hasta 1993, que se reforma la fracción IV del artículo en estudio, y se decide incluir al “Distrito Federal” a la norma constitucional reconociéndole su calidad de sujeto activo de la relación tributaria.”

En relación con lo anterior el artículo 31 constitucional actualmente establece lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- I. *Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley;*

¹⁴ Introducción a la Historia del Derecho Mexicano, Guillermo F.Margadant. Edit. Esfinge pp. 176

- II. *Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar;*

- III. *Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior, y*

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

La evolución histórica del texto constitucional ha sido paulatina tal como ha quedado debidamente asentado. Actualmente en el artículo treinta y uno fracción cuarta, se encuentra establecida la obligación tributaria a cargo de los ciudadanos, así como los principios que rigen la obligación tributaria en nuestro país, los cuales en atención a la trascendencia e importancia que entrañan, se analizan a continuación:

1.2.2.1 Principio de Obligatoriedad

El principio de obligatoriedad se encuentra establecido en el artículo 31 Constitucional tal como quedo expuesto anteriormente, el cual, en su primer enunciado establece lo siguiente:

“Art. 31 SON OBLIGACIONES DE LOS MEXICANOS”

En atención a esta oración es menester tomar en cuenta los términos “obligaciones” y “mexicanos” que de la misma se desprenden.

Respecto del concepto “obligación”, éste ha sido definido por muchos autores, en la Instituta de Justiniano, éste la definió de la siguiente manera:

*“La obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar una cosa según el derecho de nuestra ciudad” (obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura...)*¹⁵

La doctrina clásica define la obligación de la siguiente manera:

“La relación jurídica entre quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, (denominado sujeto activo) y el sujeto que se encuentra obligado a cumplirla (sujeto pasivo).”

Así mismo el diccionario de la Lengua Española define obligación de la siguiente, forma:

*“Imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre. 2 Vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer una cosa, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos.3 Correspondencia que uno debe tener y manifestar al beneficio que ha recibido de otro.”*¹⁶

Tomando en cuenta las definiciones anteriores, de las mismas se desprende la existencia de dos sujetos, un vínculo entre estas, así como un objeto, beneficio o conducta.

Tales elementos de la obligación son magistralmente retomados por el Maestro Joaquín Martínez Alfaro quien en su obra, Teoría de las Obligaciones, manifiesta lo

¹⁵ Joaquín Martínez Alfaro, Teoría de las Obligaciones novena edición pp 1

¹⁶ Diccionario de la Real Academia Española, Decimonovena edición tomo IV pp.937

siguiente respecto de la definición de la obligación siguiendo la corriente de la doctrina clásica y al respecto menciona lo siguiente:

“Es posible dar una definición de la obligación que comprenda simultáneamente el lado activo y el pasivo, al decir que obligación es una relación de naturaleza jurídica entre dos personas, llamadas deudor y acreedor, por la cual el deudor se encuentra en la necesidad jurídica de ejecutar una prestación a favor del acreedor quien a su vez está facultado para recibir y exigir la prestación en su favor.”¹⁷

Por lo tanto en virtud de las definiciones anteriormente citadas es claro que en materia tributaria, la obligación es el vínculo jurídico existente entre el sujeto activo que en este caso es el Estado y los contribuyentes quienes fungen como los sujetos pasivos, mismos que se encuentran intrínsecamente ligados al Estado y por ende a su sostenimiento y es en virtud de dicha relación, que la aportación de los recursos necesarios para el sostenimiento del mismo resulta obligatorio.

Al respecto de la anterior definición, es importante resaltar el carácter jurídico que se encuentra implícito en la relación existente entre el sujeto activo y el pasivo, elemento que resulta fundamental tomar en cuenta por las razones que expone el Maestro Martínez Alfaro en su obra al mencionar lo siguiente:

“Por ser jurídica, la relación tiene las características inherentes a la norma jurídica, entre ellas, la coercibilidad, entendiéndose por esta el atributo de la norma jurídica en virtud de la cual es posible obtener el cumplimiento de la obligación aún por la fuerza y en contra de la voluntad del deudor, lo que hace que la obligación jurídica se distinga del deber moral. En tal virtud la relación vincula al deudor y al acreedor, estando uno constreñido y el otro facultado jurídicamente a ejecutar y a exigir la prestación; es decir la relación es de naturaleza jurídica porque el deudor, está sometido a cumplir la prestación de tal modo que su cumplimiento no depende de la voluntad del deudor...”¹⁸

¹⁷ Joaquín Martínez Alfaro, Teoría de las Obligaciones novena edición pp 1

¹⁸ Joaquín Martínez Alfaro, Teoría de las Obligaciones novena edición pp 3

En materia tributaria, el sujeto pasivo de la obligación, en este caso los contribuyentes, se encuentran intrínsecamente ligados al Estado y por ende a su mantenimiento, por lo cual la aportación de los recursos necesarios para el sostenimiento del mismo resulta obligatoria y por lo tanto coercible.

Por lo que respecta a la calidad de mexicanos, a quienes se les atribuye la obligación de contribuir, el artículo 30 constitucional establece quienes son mexicanos, tanto por nacimiento como por naturalización, así como la forma en la que se adquiere la nacionalidad, el cual se transcribe a continuación:

Artículo 30. La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

A.- Son mexicanos por nacimiento:

I. Los que nazcan en territorio de la república, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres;

II.-Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional, o de madre mexicana nacida en territorio nacional

III.-Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización, y

IV.- Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

B.-Son mexicanos por naturalización:

I.- Los extranjeros que obtengan de la secretaria de relaciones carta de naturalización, y

II.-La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos, que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la ley.

Consecuencia de esto, todos aquellos que se encuentren en el supuesto establecido en el artículo treinta constitucional anteriormente transcrito, se encuentran obligados a contribuir y en virtud de esa obligación, es que son susceptibles de que les sea requerido el cumplimiento de dicha obligación por parte del Estado aún por la fuerza, hecho que quedo debidamente expuesto en las características descritas de la obligación.

1.2.2.2 Principio de Vinculación al Gasto Público

Las contribuciones obtenidas por el Estado por virtud de los impuestos, deben ser destinadas únicamente al gasto público, esto se encuentra debidamente establecido en la fracción cuarta del artículo treinta y uno constitucional, ya que la misma establece como obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, sin embargo para poder comprender claramente la obligación establecida, es necesario determinar que se entiende por gasto público, así como el alcance de la obligación tributaria.

Constitucionalmente se encuentra establecida la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos respecto de:

- La Federación
- Distrito Federal
- Estado
- Municipio

Desde esta perspectiva, la obligación de contribuir se constriñe únicamente a aportar los recursos necesarios para erogar los gastos que sean necesarios para el sostenimiento de la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios, por lo que en este mismo artículo se encuentra delimitado el poder tributario del Estado, ya que resultaría contrario a lo establecido en nuestra carta magna el que se cobren contribuciones para otro fin. Consecuencia de lo anterior, es necesario determinar que es el gasto público, por lo que resulta conveniente citar la definición dada por algunos autores a este respecto para la mejor comprensión de este concepto:

“Ernesto Flores Zavala considera que por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.

Por Gastos Públicos en opinión de Gabino Fraga, debe entenderse aquellos que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando entonces excluidos de su concepto los que se destinen a la satisfacción de una necesidad individual.

Para Chapoy Bonifaz, el gasto Público es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia, pensiones, jubilaciones, subsidios.

*Jacinto Faya afirma que toda erogación que realice el Estado es un gasto de carácter público, y aunque el común de la doctrina, coincide con ello, Emilio Margain Manautou afirma que, necesariamente, el gasto público tendrá que verse limitado, regulado y controlado a través de un instrumento u ordenamiento jurídico”.*¹⁹

¹⁹ Omar Curiel Villaseñor, Principios Tributarios Edit. Ediciones Fiscales ISEF Primera Edición, México Julio 2001. p. 38

Tomando en consideración lo anteriormente expuesto, es que por gasto público podemos entender los recursos obtenidos de la población, con los que el Estado debe contar y disponer para el correcto funcionamiento del aparato gubernamental así como para poder proporcionar a la población los servicios que le corresponden al Estado brindar, cubriendo con estos recursos las necesidades colectivas de la población gobernada.

Dado que es obligación para los mexicanos el proporcionar los recursos para el sostenimiento del Estado, es necesario establecer de forma clara y precisa que los recursos que sean obtenidos mediante las contribuciones, únicamente podrán ser destinados al gasto público y en esto radica el principio de vinculación al gasto público ya que ninguna contribución que sea requerida por parte del Estado podrá ser destinada a alguna actividad distinta al beneficio colectivo.

1.2.2.3 Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad se encuentra consagrado en el artículo treinta y uno, concretamente en la fracción cuarta de nuestra carta magna, la cual establece lo siguiente:

Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

En esta fracción, se encuentran contenidos los principios de proporcionalidad, así como de equidad y de legalidad, sin embargo para un mejor entendimiento de estos principios, es menester determinar el significado que en si mismo entraña cada uno de ellos.

Tal como quedó asentado, la misma Constitución señala que todas las contribuciones deben ser proporcionales.

De conformidad con lo establecido en el Diccionario de la Real Academia Española, por proporcionalidad podemos entender lo siguiente:

“Proporcionalidad: Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.”²⁰

De esta definición solo se puede retomar que el termino proporcional forzosamente implica la relación de una parte con el todo, sin embargo en el contexto impositivo del presente análisis, por proporcionalidad se deberá entender la cantidad que deberá tomarse en cuenta como base para determinar la contribución a cargo del sujeto pasivo, es decir, la proporcionalidad implica la necesidad de tomar en cuenta la capacidad contributiva con la cual cuenta el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria para que, a partir de la totalidad del ingreso gravable que obtenga el sujeto pasivo, se pueda determinar la cantidad con la cual habrá de contribuir al gasto público, sin que dicha contribución le genere un menoscabo en su patrimonio que le resulte lesivo.

A mayor abundamiento, respecto de este principio existe una Jurisprudencia emitida por la Sala Auxiliar en Materia Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que expone este principio constitucional de una manera que resulta clara y comprensible, la cual con el objeto de presentar una ilustración más clara se transcribe a continuación:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS, NATURALEZA 1711.1.-

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción para ser justa, se fundará en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, mas alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es a la ley, fijar esa proporción.

²⁰Diccionario de la Real Academia Española, Decimonovena edición tomo V pp.1081

Es de trascendencia conocer para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuales son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República.

- a) *La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año 1789, consideró “para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13)”*
- b) *Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo o a sus facultades.*
- c) *Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado y, si estos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones; mediante decreto del 10 de Junio del año de 1898 y al adicionársele con una fracción más, paso a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue:*

ARTÍCULO 31.- Es obligación de todo mexicano:

- I. *Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.*
- II. *Prestar sus servicios en el Ejército o Guardia Nacional conforme a las leyes orgánicas respectivas.*
- III. *Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

El proyecto de constitución presentado por Venustiano Carranza al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III, del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluir como fracción IV, del mismo artículo 31 y asentar que es obligación del mexicano contribuir para los gastos Públicos, así de la

Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Mujica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo modificación alguna a las fracciones III y IV, del artículo 31 del proyecto, aunque si a las dos primeras y el Congreso Constitucional aprobó en su sesión del 19 de Enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula Constitucional que se ciñó en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la constitución de 1857 y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto.

Tal proporcionalidad exigida para el establecimiento del impuesto por la fracción IV, del vigente artículo 31, de la Constitución de 1917, concuerda con sus antecedentes constitucionales ya examinados con la doctrina económica-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8, 339, y 340) y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser “ en atención a sus facultades” (posibilidades), como propuso dicha declaración o “en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades” del obligado, como quiso e instituyó la misma “Constitución de Cádiz”.

Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México, mantenido tal proyección para la Teoría de la Constitución, que en Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de Diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que: “todos son llamados a concurrir 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 que trata la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva del obligado a satisfacer el tributo y las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación,

de modo que si es mayor la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir , que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Amparo en revisión 6015/1957, Inmobiliaria Zafiro, S. A Octubre 17 de 1969.5 votos.

Amparo en revisión 3444/1957, Isabel S.A. Octubre 27 de 1969 5 votos.

Amparo en revisión 40/1957, La inmobiliaria, S. A Octubre 27 de 1969. 5 votos

Amparo en revisión 668/1957, Compañía Inmobiliaria Fare, S. A noviembre 5 de 1969. 5 votos.

Amparo en revisión 3160/1957, Bajío, S.A. Noviembre 5 de 1969, 5 votos.

Amparo en revisión7584/1957, Negociadora e Inmobiliaria metropolitana, S. A Noviembre 5 de 1959. 4 votos.

Jurisprudencia de Sala Auxiliar (Materia Administrativa). Informe 1969. Página 45.

En atención a la anterior tesis de jurisprudencia, el principio de proporcionalidad atiende a que la contribución hecha por los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, deberá ser realizada en atención a la capacidad contributiva específica de cada uno de ellos, sin que esta contribución resulte lesiva para el patrimonio del contribuyente, ya que el pago de los impuestos deberá atender principalmente a los ingresos susceptibles de ser gravados, sin embargo lo anterior no deberá tener por consecuencia que aquellos sujetos que obtengan un ingreso significativamente mayor susceptible de ser gravado, les sea impuesta una carga contributiva excesiva, mientras que aquel que obtiene ingresos muy inferiores a los referidos en el primer supuesto le sea impuesta una carga fiscal irrelevante ya que el principio de proporcionalidad tutela la imposición de la cantidad de impuestos a pagar de una forma que podríamos considerar “*ad-hoc*”, ya que dicha determinación se hará tomando como base los ingresos que obtenga cada uno de los contribuyentes, sin embargo es claro que la cantidad de contribuyentes en un estado es inmensa y por tanto, resultaría imposible establecer un precepto legal que atienda a la

capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes en particular, por ello es que los contribuyentes son clasificados al momento de imponer la carga impositiva tomando en cuenta los ingresos que obtienen, la actividad que realizan, entre otras características, por lo que para determinar los impuestos que deberán pagar cada uno de los grupos de contribuyentes en atención a las características referidas anteriormente, nos lleva a tener que establecer una base para determinar la mejor forma de poder establecer la carga fiscal a cada uno de estos grupos, situación que se encuentra consagrada en el principio de equidad de los impuestos.

1.2.2.4 Principio de Equidad

Este principio tal como fue referido en el punto anteriormente expuesto, se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, el cual establece lo siguiente:

Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Respecto del principio de equidad se presentó un pequeño esbozo del mismo en el desarrollo del principio de proporcionalidad, y es que el principio de proporcionalidad, difícilmente puede comprenderse sin que implícitamente se haga referencia al principio de equidad y viceversa, esto encuentra su explicación en lo siguiente.

Tal como quedó debidamente asentado en el principio anterior (de proporcionalidad), al establecer la contribución a los gobernados, no se puede dejar de lado el hecho de que no todos los contribuyentes obtienen los mismos ingresos, así como tampoco se puede considerar que el ingreso que los contribuyentes obtienen son derivados de la misma actividad y en atención a que los ingresos de los contribuyentes varían, es clara la necesidad de establecer patrones, límites, bases, criterios o

lineamientos para asentar las bases sobre las cuales serán gravados los ingresos que obtengan los contribuyentes. Por esta situación es que el principio de equidad toma relevancia en la relación jurídico-tributaria, ya que los criterios para ubicar a cada uno de los contribuyentes en el rango que le corresponda tomando en cuenta la actividad que realicen, así como al ingreso susceptible de ser gravado que obtengan, es lo que tutela este principio, es decir, tiene la finalidad de que cada uno de los contribuyentes realice el pago de los impuestos atendiendo a su capacidad contributiva, sin que por esta situación dicho pago resulte muy gravoso o bien el mismo resulte insignificante, ya que la imposición del impuesto en atención a la situación particular de cada uno de los contribuyentes, deberá resultar igualmente significativo para cada uno de los sujetos del impuesto, de ahí que muchos autores definan el principio de equidad como el tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, aunque igual entre ambos grupos respectivamente.

Al respecto del principio de equidad, el maestro Arturo de la Cueva menciona lo siguiente:

“La equidad ha sido estimada como la justicia del caso concreto, considerándola Aristóteles como enderezamiento, rectificación, de lo justo legal.

La equidad ha sido equivocadamente asimilada a la igualdad, no obstante la clara distinción entre ambas nociones, al margen de su estrecha vinculación entre si y de ellas con la justicia.

Podemos considerar, en principio, que la equidad es generalmente singular, mientras que la igualdad es particularmente grupal.

En efecto, como asentamos anteriormente, la equidad implica el tratamiento justo a un individuo o en un caso particular, dado que la generalidad de la justicia requiere ser adecuada a la circunstancia concreta.

En cambio la igualdad reside en el tratar de la misma manera a los iguales y de diferente forma a los desiguales, aunque igualmente a estos entre sí.

No obstante en lo que nos concierne, la ley tributaria no puede hacer referencia o aplicación individual de sus disposiciones (salvo en el caso de las sentencias), por lo que el manejo equitativo de la carga fiscal significa dar el mismo tratamiento a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación fiscal y diferente a los demás, independientemente de la posibilidad de aplicar iguales tratos dentro de cada grupo distinto, aunque con diferencias entre grupos o conjuntos. En consecuencia los contribuyentes deben ser clasificados (en realidad las clasificadas son las cargas tributarias, a través de las tarifas) en grupos que en su seno reciban un tratamiento igualitario, acorde con los respectivos ingresos y inatención a la capacidad contributiva de sus integrantes.²¹

Esta definición resulta más comprensible al haber entendido el principio de proporcionalidad, para una exposición más clara de este principio, existe una tesis de jurisprudencia mediante la cual se establecen los criterios para determinar la equidad tributaria, misma que a continuación transcribo:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de

²¹ Arturo de la Cueva Derecho Fiscal. Edit. Porrúa Segunda Edición México 2003 pp. 224

instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere además que la configuración legal de la norma no de lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de estas sea suficiente para estimar que existe una violación al principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

2ª./J. 31/2007

Amparo en Revisión 278/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R. L. de C. V. y otras 21 de febrero de 2007. Cinco votos, Ponente: Sergio salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo, Fernando Silva García y Alfredo Villena Ayala.

Amparo en Revisión 1160/2006. Universidad Regiomontana, A.C. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villena Ayala.

Amparo en revisión 1342/2006. Multiasistencia, S. A de C. V. 21 de Febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Angulano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villena Ayala.

Amparo en Revisión 1383/2006. Maquinaria Diesel, S. A de C. V. 21 de Febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villena Ayala.

Amparo en revisión 1416/2006. Inmobiliaria Nacional Mexicana, S. de R. L. de C.V. y otras. 21 de Febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villena Ayala.

Tesis de Jurisprudencia 3172007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de febrero de dos mil siete.

Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. Tomo XXDV, Marzo de 2007. Pág. 334. Tesis de jurisprudencia.

En atención a lo anterior resulta claro que el principio de equidad es fundamental al establecer las contribuciones a cargo de los gobernados, ya que en dicho principio reside gran parte de la justicia en la imposición de los impuestos.

1.2.2.5 Principio de Generalidad

Por principio de Generalidad en materia tributaria, se debe de entender la aplicación de la ley impositiva a la totalidad de los sujetos pasivos que se encuentren en la hipótesis normativa establecida por el legislador, es decir, este principio establece que los impuestos serán establecidos de manera general y no particular, por lo que la aplicación de las leyes tributarias atenderán a las características generales de todos aquellos sujetos a los cuales se les vaya a imponer la carga tributaria.

La Ley tributaria debe de abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal y esta obligación deberá de ser de aplicación general sin importar quien sea la persona que se encuentre en dicha hipótesis, ya que dicho precepto al igual que las leyes debe de ser aplicado sin atender a situaciones particulares sino generales, por lo que la observancia de dicho principio resulta fundamental ya que en caso contrario, nos encontraríamos en una situación de

extrema ilegalidad debido a que, al establecer contribuciones de carácter particular dichas contribuciones generarían inconformidades en los contribuyentes, lo cual a largo plazo tendría como consecuencia una inestabilidad social ya que se contravendría lo establecido por Adam Smith en los principios de certidumbre y justicia, ambos expuestos anteriormente.

1.2.2.6 Principio de Legalidad

La legalidad que se observa en todas las áreas de un Estado, resulta una característica que bien podría por si misma establecer claramente la situación en que se encuentra dicho Estado.

En estricto apego a derecho, el principio de legalidad se debe entender como la obligación existente para que todo acto de los órganos del Estado se encuentre fundado y motivado por el derecho vigente, el principio de legalidad establece la obligación de sujeción de todos los órganos estatales al derecho.

En otros términos, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades estatales debe tener su apoyo estricto en una norma legal, la que a su vez, debe estar conforme a las disposiciones de fondo y forma consignadas en la Constitución, en este sentido, el principio de legalidad constituye la primordial exigencia de todo "Estado de derecho".

En materia tributaria, el hecho de que las contribuciones se establezcan en un ordenamiento legal, resulta fundamental y es tal la importancia que reviste este principio que el mismo se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV de nuestra constitución, el cual se encuentra contenido en la parte final de la citada fracción, la cual establece lo siguiente:

Art. 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**.*

En la fracción anteriormente transcrita, se establece que las leyes serán las que dispondrán la manera en que los mexicanos estamos obligados a contribuir.

De lo anterior se desprende claramente que los impuestos siempre deberán estar contenidos en una ley, la cual deberá establecer la manera en que los sujetos pasivos deberán contribuir, lo anterior es claro pues al encontrarse establecido dicho principio en la Constitución, éste al igual que los principios anteriormente expuestos, constituyen la norma suprema de la nación, de conformidad con lo expuesto en el artículo 133 Constitucional que establece lo siguiente:

*Art. 133.-Esta Constitución. Las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del senado, **serán la Ley Suprema de toda la Unión**. Los Jueces de cada estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.*

Es con fundamento en lo anterior, que los principios contenidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional resultan obligatorios para toda la República y por lo que respecta al principio de legalidad, el que las contribuciones deban encontrarse establecidas en una ley tiene su explicación en lo siguiente.

Tal como quedó asentado anteriormente, el que se tenga conocimiento por parte de los obligados de la forma, tiempo, lugar y modo en que se han de cumplir las obligaciones que tengan a su cargo, resulta trascendental para el correcto funcionamiento del Estado, ya que al encontrarse debidamente asentado en una ley la forma, la cantidad a pagar así como los criterios que habrán de tomarse en cuenta para establecer la

contribución de que se trate, genera en el Estado un ambiente de confianza, así como de una relativa transparencia, y legalidad.

En palabras de Adam Smith, el que los impuestos se encuentren debidamente asentados y establecidos en la Ley, no es otra cosa que el principio de certidumbre que consiste en saber el monto de la contribución, la forma de pago, el tiempo de su cobro, lo que en conjunto con los otros principios doctrinarios y constitucionales de los impuestos, coadyuvan a lograr el correcto funcionamiento del estado en materia tributaria.

Este principio retoma una importancia realmente significativa ya que del cumplimiento de éste, pende el respeto a la ley y por ende a la estructura del Estado.

CAPITULO 2 LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA

2.1 La Relación Jurídico-Tributaria

La relación jurídico tributaria se puede definir de distintas formas, actualmente existen muchas definiciones elaboradas por los tratadistas en materia tributaria, las cuales serán expuestas más adelante, sin embargo como punto de partida, la relación jurídico tributaria tiene su base como ya quedó expuesto en el vínculo que existe entre las personas que habitan en un Estado y el Estado, el cual, en su carácter de sujeto activo, a través del marco jurídico que para ello tenga establecido será quien imponga la carga tributaria al contribuyente o sujeto pasivo quien con arreglo a dicho sistema, deberá contribuir al sostenimiento del estado mediante el pago de las contribuciones, las cuales serán establecidas en el mejor de los casos, de acuerdo a los principios expuestos anteriormente.

Derivado de lo anterior es que los impuestos deben establecerse mediante el mecanismo establecido para ello y así mismo al ser establecidos se deberá determinar claramente la forma, tiempo, lugar y modo en que las contribuciones serán cubiertas así como los supuestos que deberán tomarse en cuenta para establecer la carga tributaria a los contribuyentes.

2.1.1 Definición

La Relación jurídico-tributaria la debemos entender como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado en su carácter de sujeto activo establece y exige a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente puede ser en especie, así como conductas de hacer, no hacer, dar o permitir mediante la cual el Estado obtiene los ingresos o medios que le permitan su sostenimiento, correcto funcionamiento así como realizar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Es menester aclarar que la relación jurídico-tributaria no es lo mismo que la obligación fiscal, ya que mientras la primera es el nexo existente entre el Estado y el

Contribuyente la segunda se constriñe únicamente al cumplimiento de dicha obligación por parte del sujeto pasivo.

Al respecto el maestro Raúl Rodríguez Lobato menciona lo siguiente:

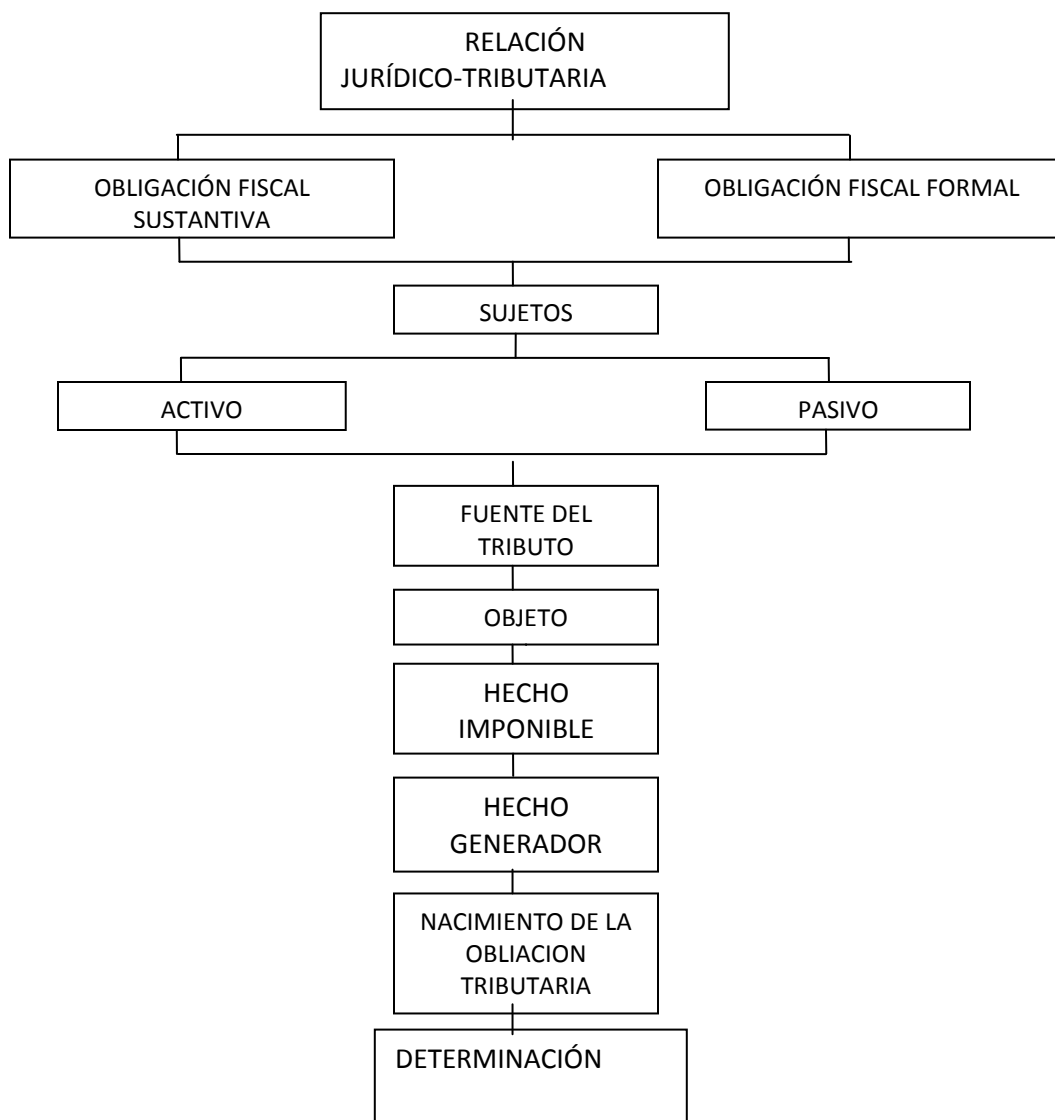
“Es frecuente encontrar que los tratadistas al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva, asignando el mismo concepto a una y otra, como podemos observar de la parte de la lectura de las ideas de De la Garza que comentamos en el apartado anterior, lo cual es erróneo ya que son dos conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva.

Sobre este punto, Margain nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentren gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otro a una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes a diferencia de la obligación fiscal que solo esta a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo. De las ideas mencionadas observamos que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta solo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Con base en las ideas expuestas, Margain elabora la siguiente definición: La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”²²

La Relación Jurídico Tributaria la podríamos entender de la siguiente manera:

²² Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal. Segunda Edición Edit. OXFORD pp. 112



Para una mejor exposición resulta necesario analizar detenidamente los elementos que conforman la relación jurídico-tributaria y así obtener una clara comprensión de la misma a fin de poder distinguir la obligación fiscal sustantiva de la obligación fiscal formal, el sujeto activo del pasivo, entre otros elementos que serán analizados. Es fundamental observar determinados factores que determinan la relación jurídico-tributaria, tales como la fuente del tributo, el objeto del impuesto, el hecho imponible, el hecho generador, el momento del nacimiento de la obligación tributaria, así como en su caso, la determinación de la obligación ya sean obligaciones de hacer, de no hacer, de tolerar y de dar, así mismo como último aspecto a tomar en cuenta en el análisis de los elementos de la

relación jurídico tributaria, podríamos mencionar la exigibilidad de la misma o bien la exención del cumplimiento de dicha obligación en determinados supuestos que la misma ley prevé.

Para realizar un estudio integral de la relación jurídico tributaria, es necesario analizar los elementos ya señalados.

2.1.2 Obligación Fiscal Sustantiva

Retomando la doctrina clásica que define obligación como “La relación jurídica entre quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, (denominado sujeto activo) y el sujeto que se encuentra obligado a cumplirla (sujeto pasivo), podemos establecer como primer criterio esta definición sin embargo en la obligación tributaria existen determinadas características que deben de ser tomadas en cuenta para poder tener un entendimiento claro de lo que es la misma, partiendo de la definición anterior es cierto que el sujeto activo se encuentra facultado para exigir el cumplimiento de la obligación contraída por sujeto pasivo, sin embargo en materia tributaria se deberá de atender al hecho de que el sujeto pasivo no es quien adquiere dicha obligación, sino que le es impuesta sin que medie la voluntad de por medio al verificarse el hecho imponible, lo cual no se debe dejar de observar al hablar de la obligación fiscal.

Aunado a lo señalado anteriormente el maestro Rodríguez Lobato en su obra Derecho Fiscal hace algunas referencias respecto de la Obligación Fiscal, las cuales resultan muy acertadas e ilustrativas para poder tener una percepción más clara de la obligación fiscal sustantiva y al respecto señala lo siguiente:

- 1.- La Obligación Fiscal es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho.
- 2.- La Obligación Fiscal tiene su fuente únicamente en lo establecido en la Ley, contrario a otras obligaciones que pueden tener su origen en un contrato.

- 3.- En la Obligación Fiscal el sujeto activo y acreedor será siempre el Estado.
- 4.- La Obligación Fiscal persigue allegarse de los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas.
- 5.- La Obligación fiscal nace con la realización de hechos o actos exclusivamente a cargo del sujeto pasivo.
- 6.-En la Obligación Fiscal se responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible (ya sea como representante o como mandatario del sujeto pasivo directo).
- 7.-En la Obligación Fiscal sustantiva el objeto es único y consiste siempre en dar.
- 8.- La Obligación Fiscal sustantiva, siendo de dar, solo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.

Una vez establecido lo anterior se puede tener un margen más amplio para poder entrar al estudio de lo que es la Obligación Fiscal Sustantiva, y al respecto hay que señalar que existen diversos tratadistas que no están de acuerdo con la división de la obligación fiscal, sin embargo desde la perspectiva que se pretende dar a este respecto, habrá que apreciar que la obligación fiscal se puede dividir en sustantiva y formal, y al respecto hay que señalar lo siguiente:

Por obligación fiscal sustantiva se deberá entender la efectiva verificación del pago o bien el cumplimiento del pago del impuesto, en el caso particular del impuesto que se trata en el presente trabajo, la obligación fiscal sustantiva la constituye el pago del impuesto derivado de los ingresos que sean obtenidos por arrendamiento y en general por otorgar el uso de bienes inmuebles, es decir, la verificación del pago efectivo del impuesto establecido en la ley es lo que constituye la obligación fiscal sustantiva.

2.1.3 Obligación Fiscal Formal

En correlación con lo anteriormente expuesto, la obligación fiscal en su parte formal deberá entenderse como el cumplimiento de las disposiciones fiscales que son distintas a la verificación del pago del impuesto en cuestión, es decir por obligación fiscal formal se deberá de entender el conjunto de actividades mediante las cuales se pueda llevar a cabo el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva.

En otras palabras, mientras la obligación de dar es la que debe entenderse como la obligación fiscal sustantiva, las obligaciones de hacer tales como presentar declaraciones, avisos, no llevar una doble contabilidad, tolerar la realización de visitas domiciliarias, de gabinete, etcétera, son las que deberán entenderse como obligaciones fiscales formales, ya que en sí mismas no contienen una obligación de dar y éstas, no contienen un crédito o un impuesto que deba ser cubierto, sino únicamente establecen la obligación a cargo del contribuyente de llevar a cabo una conducta de hacer no hacer o tolerar sin que en la misma se contenga la obligación misma de dar o realizar el pago del impuesto como lo sería en la obligación fiscal sustantiva.

Es decir mientras la obligación fiscal sustantiva se refiere a la efectiva verificación de la contribución establecida en la Ley, la obligación fiscal formal se refiere a los medios y obligaciones que son impuestas a los contribuyentes para que se pueda llevar a cabo la actividad recaudadora del Estado para lo cual se requiere del cumplimiento de determinadas obligaciones por parte de los contribuyentes las cuales no consisten en el pago de la contribución, sino en las actividades necesarias para poder llevar a cabo la recaudación del impuesto, obligaciones tales como presentar un declaración ya sea provisional o anual, un aviso, o bien en tolerar que la autoridad lleve a cabo sus facultades de comprobación a fin de determinar un impuesto a pagar, contribuciones omitidas las cuales son al igual que la sustantiva, obligaciones a cargo de los contribuyentes con las características propias de las obligaciones.

2.1.4 Sujetos.

Al hablar de la obligación “lato sensu”, tal como fue expuesto anteriormente en la definición dada por la doctrina clásica, por fuerza es necesario remitirnos a la existencia de dos sujetos uno activo y otro pasivo unidos por un vínculo jurídico mediante el cual a cada uno de los sujetos integrantes de la relación, le corresponde una serie de características propias que le corresponden derivadas de la misma obligación.

En materia tributaria esta característica no es la excepción, ya que dentro de la relación jurídico-tributaria se encuentra la obligación tributaria, la cual tal como quedo asentado entraña la existencia de dos sujetos con distintas calidades cada uno, sin embargo dicha obligación cuenta con determinadas particularidades las cuales la hacen distinta de la obligación del derecho privado, mismas que serán referidas posteriormente.

Los sujetos, en materia tributaria son el eslabón fundamental en la relación jurídico tributaria y estos en la obligación fiscal son: el acreedor, que se identifica como sujeto activo de la obligación fiscal porque tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la contribución y por el otro lado, el deudor del gravamen, el denominado sujeto pasivo, que esencialmente siempre se trata de la persona física o moral que coincide con el hecho generador de la contribución y por lo mismo es que se encuentra obligado a aportar parte de los ingresos obtenidos para contribuir al gasto público.

Al respecto Ernesto Flores Zavala menciona lo siguiente

“El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases, o mejor dicho, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.”²³

2.1.4.1 Sujeto Activo

Tal como quedo asentado, en la obligación tributaria existen dos sujetos los cuales son el sujeto activo y el sujeto pasivo.

²³ Ernesto Flores Zavala, Finanzas públicas mexicanas pp. 65

Por sujeto activo de la obligación debe entenderse aquel sujeto que se encuentra facultado para exigir del deudor el cumplimiento de la contraprestación pactada, sin embargo dentro de la obligación tributaria, el sujeto activo lo es el Estado en cualquiera de sus niveles de gobierno sea federal, estatal o bien municipal, sin embargo respecto del municipio existe una restricción clara para establecer los impuestos plasmada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual concretamente consiste en que los municipios se encuentran impedidos para establecer impuestos o contribuciones lo cual tiene su explicación en lo siguiente:

Tal como lo establece el artículo 31 Constitucional en su fracción IV, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios de la manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes.**

De conformidad con la última parte de esta fracción, es claro que el principio de legalidad expuesto anteriormente, establece claramente que todos los impuestos deben estar establecidos en una Ley, y por lo tanto, necesariamente nos remite al Poder Legislativo el cual se encuentra facultado para establecer los impuestos que sean necesarios a fin de cubrir el presupuesto para el correcto funcionamiento de la Federación o bien de los Estados, y es en este punto en donde radica el impedimento de los municipios para establecer contribuciones ya que en el artículo 115 Constitucional concretamente en la fracción IV se encuentra establecido claramente que los Municipios podrán administrar libremente su Hacienda, de conformidad con los impuestos y contribuciones que establezcan las Legislaturas de los Estados, lo cual deja ver claramente que los impuestos son establecidos por las Legislaturas de los Estados y no por los municipios, sin embargo esto no significa en forma alguna que se les limite su autonomía.

Para mejor comprensión de esta situación resulta conveniente analizar el texto de la citada fracción del artículo 115 Constitucional, el cual establece lo siguiente:

Art. 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:

Fracción 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 de las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que este se haga cargo de lagunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

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

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

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

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

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

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien por quien ellos autoricen conforme a la Ley.

A este respecto el Maestro Flores Zavala señala lo siguiente:

“Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: La Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; La Federación y la entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales que analizaremos en su oportunidad, pueden establecerlos impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio solo tiene la facultad de recaudarlo. La fracción II del artículo 115 de la Constitución Federal dice: “los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la Ley.- Los ayuntamientos poseerán facultades para expedir de acuerdo con las bases normativas que deberán establecer las legislaturas de los estados, los bandos solemnes y de gobierno y los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia en los siguientes términos: “Los impuestos municipales decretados por los ayuntamientos y no por las legislaturas, no tienen el carácter de leyes y hacerlos efectivos importa una violación constitucional (apéndice tomo LXXVI del semanario judicial de la federación 1ª parte, vol. II pág 801).

La fracción III del mismo artículo establece que los municipios con el concurso de los estados cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios: a.- agua potable y alcantarillado; b.- alumbrado público; c.- limpia; d.- mercados y centrales de abastos; e.- panteones; f.-rastró; g.- calles, parques y jardines; h.- seguridad pública y tránsito; i.- los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Los municipios de un mismo estado, previo acuerdo entre sus ayuntamientos y con sujeción a la ley, podrán coordinarse y asociarse para la más eficaz prestación de los servicios públicos que les corresponda.²⁴

Es en virtud de todo lo anterior que aún y cuando en la Constitución se señala que será obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la **Federación, Distrito Federal estados y municipios**, al mencionar que esta contribución será de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es claro que los sujetos activos de la obligación tributaria, (Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios) cuentan todos ellos, con el carácter de sujetos activos, lo cual los faculta para exigir el pago de los impuestos a los contribuyentes, aunque los municipios tengan las limitaciones referidas, ya que como quedo expuesto, el principio de legalidad anteriormente expuesto obliga a que los impuestos se encuentren contenidos en una ley y por tanto, los municipios están impedidos para establecerlos, siendo una facultad exclusiva de las legislaturas ya sean de la Federación, Distrito Federal o bien de los Estados el establecimiento de éstos.

En relación con todo lo anterior deber entenderse como sujeto activo de la obligación tributaria al ente público que tiene la obligación de establecer y requerir el entero de la contribución y por ende el recibirla.

En atención a estas obligaciones del Estado es que esta obligación se puede dividir en dos tipos de obligaciones, las cuales se pueden entender como obligaciones de recibir el impuesto establecido y otras que son la obligación tendiente a llevar a cabo las

²⁴ Ob Cit. Pág 65 y 66.

actividades necesarias para obtener la efectiva percepción del impuesto, es decir la obligación fiscal formal y la obligación fiscal sustantiva del sujeto activo de la obligación tributaria.

A este respecto Flores Zavala refiere lo siguiente:

“Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principal y secundarias.

La principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para el hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la Ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Si el fisco deja de cobrar un impuesto, está concediéndole de hecho una exención que está prohibida tanto por la Constitución como por la Ley ordinaria, y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto a los demás; por otra parte este acto perjudicará al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar los impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que pueda causar.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo: “Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o de derechos sin discriminación alguna, según sus atribuciones.” (Revisión 4684/145. Juana Quiroz de Hernández. Boletín de Información Judicial, num. 9 pág. 297.)

Las obligaciones secundarias son las que tiene por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

- a) Obligaciones de hacer.- Como por ejemplo, determinar la existencia de un crédito fiscal*
- b) Obligaciones de no hacer.- como por ejemplo, abstenerse de ciertos tramites cuando no se compruebe el pago de algún trámite”.²⁵*

En resumen de lo anteriormente expuesto, el sujeto activo de la obligación, ejerce la potestad tributaria del Estado al establecer contribuciones necesarias para solventar las necesidades sociales a través de la expedición de normas jurídicas.

Es decir, el sujeto activo es la entidad pública que está revestida de autoridad y conforme a las leyes puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria y por tanto es el acreedor de la prestación. Este carácter le es reconocido a la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, quienes disponen del poder coactivo necesario para hacer valer sus atribuciones.

2.1.4.2 Sujeto pasivo

Por cuanto hace al sujeto pasivo de la Obligación fiscal, retomando la idea de la doctrina clásica el sujeto pasivo de la obligación es aquella persona que se encuentra obligada a cumplir la contraprestación pactada, sin embargo en materia tributaria hay que recordar que la relación que une al sujeto activo y pasivo no deviene de un acuerdo de voluntades, y por tanto el pacto a que se refiere la definición de la doctrina clásica resulta no muy acertada, salvo que habláramos del pacto social retomado por Rosseau.

En atención a lo anterior, el sujeto pasivo si es aquel sujeto de la relación que se encuentra constreñido a cumplir con la carga impositiva, sin embargo a diferencia de la definición clásica de la obligación, el cumplimiento se convierte en obligatorio en el momento en el que el sujeto pasivo realiza la conducta establecida en el ordenamiento legal en el cual se encuentra establecido el supuesto jurídico que da origen a la obligación tributaria, y dicha obligación a su vez genera en el sujeto activo, la facultad o el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación.

²⁵ Ob Cit. Pag 72

Al sujeto pasivo también se le conoce como contribuyente o causante y lo podemos definir de la siguiente manera:

El sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es aquella persona física o moral que se encuentra constreñida a cumplir con la obligación a su cargo, por la realización del hecho generador establecido en la ley.

Tal como se desprende de la definición anterior, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, tiene a su cargo la obligación de cumplir con la obligación establecida a su cargo en la ley, sin embargo esta obligación no es la única, ya que la obligación del sujeto pasivo la podemos dividir en dos, refiriéndonos a la obligación de pagar el impuesto a su cargo por la realización del hecho generador la cual se puede entender como la obligación principal y las obligaciones secundarias, las cuales pueden ser obligaciones de hacer como el presentar declaraciones, llevar libros de contabilidad, expedir determinados documentos, etc., de no hacer como no alterar los libros contables, no transportar mercancía gravada sin pagar los impuestos correspondientes, no hacer deducciones que no se encuentren permitidas, o bien de tolerar, tales como permitir la realización de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, entre otras.

Al respecto es necesario señalar que las obligaciones secundarias, siguen la suerte de la principal es decir, si existe la posibilidad de que surja la obligación principal, las secundarias subsisten y viceversa, a este respecto el maestro Flores Zavala señala lo siguiente:

“Estas obligaciones secundarias, subsisten mientras exista la posibilidad de que se presente la obligación principal, pero al desaparecer esta posibilidad, como sucede cuando un comerciante deja de serlo, entonces también las obligaciones secundarias desaparecen. Así lo reconoció la Cuarta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación al fallar el juicio 1234/40, diciendo: “La circunstancia de que una persona haya tenido el carácter de causante en una época, no significa que ha de conservarlo

indefinidamente y que está obligado en forma vitalicia de cumplir con los deberes que las leyes imponen a tales causantes”²⁶

Dentro de la relación jurídico tributaria, se encuentra también dentro de la calidad de sujeto pasivo, la figura de los terceros obligados, que son aquellas “que asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo directo o principal ya sea voluntariamente o por mandato legal y que por tanto deben colaborar con la Hacienda Pública para determinar, retener y enterar el importe de una contribución, en observancia de las prescripciones normativas en la materia

A éste respecto Flores Zavala señala que los terceros obligados, no pueden por definición tener la obligación principal, añadiendo que solo pueden tener obligaciones secundarias las cuales son las mismas que se han señalado. Dentro de estas obligaciones de los terceros podemos señalar entre otras presentar declaraciones, manifestaciones y avisos que les impone la norma jurídica, expedir documentos, determinar, retener y enterar los tributos en nombre del sujeto pasivo principal, etc...

2.1.5 Fuente del tributo

Tal como se encuentra expresado, la fuente del tributo puede ser definida de diversas formas sin embargo es menester reparar en la definición gramatical de la primera parte de este concepto, a este respecto el Diccionario de la Lengua Española establece lo siguiente:

FUENTE: principio fundamento u origen de una cosa.²⁷

Dada la anterior definición por fuente del tributo se debe entender aquella circunstancia que da origen al impuesto, es decir la actividad a partir de donde emana el gravamen establecido por el legislador a través de la cual se obtiene el impuesto.

²⁶ Ernesto Flores Zavala. Finanzas Públicas Mexicanas Edit. Porrúa Trigésima cuarta edición pp. 74

²⁷ Diccionario de la academia española, decimonovena edición Tomo III pg 644.

En todos los impuestos se distingue claramente la fuente del tributo, por ejemplo el título cuarto Capítulo tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se refiere exclusivamente a los ingresos obtenidos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes Inmuebles, entonces es claro que la fuente del impuesto es el arrendamiento o bien el otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, debido a que ésta es la actividad de donde surge el ingreso que será susceptible de ser gravado.

Flores Zavala define la fuente del tributo de la siguiente forma:

“fuente del impuesto: Es el monto de bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital.”²⁸

Esta definición es inexacta e imprecisa ya que si bien refiere que la fuente del impuesto es el monto de bienes o la riqueza de donde se obtiene lo necesario, eso forzosamente obligaría a que exista riqueza o bienes, los cuales son lo que soportarían la carga tributaria, por lo que habría que establecer y definir los conceptos de bienes y de riqueza, aunque hay bienes que no son gravados y de igual manera no es necesario que haya riqueza para pagar el impuesto. Sin embargo es bastante acertada cuando refiere que la fuente del impuesto es de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, ya que efectivamente eso es la fuente del tributo, el maestro Rodríguez Lobato define la Fuente del Tributo de la siguiente manera:

“La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponible, por ejemplo, tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener entre otros los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, etcétera, de bienes materiales.”

²⁸ Finanzas Públicas Mexicanas pp. 130

Respecto a la fuente del tributo es necesario referir y aclarar que normalmente de cualquier fuente impositiva derivan distintos impuestos ya que se pueden establecer diversos objetos de impuesto sin que esto afecte de forma alguna la fuente.

A este respecto es necesario hacer especial énfasis en la diferencia que existe entre la fuente del impuesto y el objeto del mismo ya que ambos se encuentran ligados.

2.1.6 Objeto

El objeto del impuesto es lo que se está afectando o gravando directamente con la contribución establecida.

Retomando el ejemplo de los ingresos obtenidos por arrendamiento, el objeto del impuesto es ese justamente, los ingresos obtenidos por la actividad arrendataria, mientras que la fuente del tributo es la actividad arrendataria. Es decir, el objeto del impuesto es concretamente lo que se encuentra gravado, en el ejemplo anterior lo que se encuentra gravado no es la actividad arrendataria, sino los ingresos que por dicha actividad se obtengan, en otras palabras, mientras la actividad arrendataria es la fuente del impuesto, los ingresos obtenidos por dicha actividad es el objeto del gravamen.

En palabras de Rodríguez Lobato, el objeto del impuesto es la realidad económica sujeta a imposición, ya que dicho objeto del impuesto es lo que se está gravando directamente sin atender a la causa que lo origina.

Este objeto del impuesto debe ser bien determinado por la ley que lo imponga lo cual deberá encontrarse debidamente establecido y delimitado claramente mediante el establecimiento del Hecho Imponible.

2.1.7 Hecho imponible

Por hecho imponible se debe entender el precepto legal establecido en la ley mediante el cual se establece supuesto jurídico del cual depende el surgimiento de la obligación fiscal a cargo del contribuyente.

En otras palabras, el hecho imponible es la hipótesis normativa establecida por el legislador, la cual existe en el ordenamiento jurídico en el que se encuentra establecida sin que la misma se realice, equiparándolo a la materia penal, el hecho imponible se asemeja en gran medida a lo que es el tipo penal, el cual al actualizarse genera la consecuencia jurídica establecida para el caso de que se realice la conducta típica descrita por el legislador como delito.

En materia tributaria sucede algo muy semejante, ya que el hecho imponible es la hipótesis normativa establecida por el legislador, a cuya realización se condiciona el nacimiento de la obligación fiscal, por lo que aún cuando dicho Hecho imponible no se verifique, o sea realizado, esto no significa que deje de ser un hecho imponible. En atención a lo anterior hay que hacer una distinción clara entre el hecho imponible el cual como ya fue expuesto, es aquel supuesto normativo que se encuentra previsto en una ley tributaria sin que sea efectivamente realizado en el mundo real, ya que es completamente diferente el que exista un supuesto establecido en la ley tributaria del cual depende el nacimiento de la obligación fiscal, a la efectiva realización de este supuesto.

Tomando como ejemplo lo dispuesto en la primera parte el artículo 143 de la Ley del Impuesto Sobre la renta, el cual establece lo siguiente:

Artículo 143.- Los contribuyente que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, efectuarán los pagos provisionales mensualmente a mas tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

En el artículo anterior se aprecia claramente el hecho imponible, el cual se encuentra establecido cuando menciona la **“deberán efectuar pagos provisionales las personas que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes**

inmuebles”, es decir el hecho imponible en este caso en particular, genera una obligación de hacer que se encuentra establecida para ser realizada solo en el caso en el que se verifique el hecho imponible el cual en el presente ejemplo sería obtener ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, es decir éste es el supuesto normativo creado por el legislador para que en el caso de que el contribuyente lo realice, adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria y tenga que cumplir con la obligación establecida para el sujeto que lleve a cabo el Hecho imponible, lo cual es conocido como el hecho generador.

En los tributos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la aduana, o hechos económicos, como el percibir una renta. Todos estos supuestos, originan una obligación sin distinción entre ellos ya que el legislador solo establece hechos capaces de constituir el presupuesto de la obligación y los agrupa a todos bajo la denominación genérica de presupuestos de hecho.

2.1.8 Hecho generador

En relación con el Hecho Imponible anteriormente referido y explicado, el hecho generador es la realización de la conducta establecida por el legislador en materia tributaria del cual depende el nacimiento de la obligación.

El hecho Imponible es la hipótesis normativa establecida por el legislador que por sí misma no genera consecuencia u obligación alguna para el contribuyente, ya que éstas obligaciones solo le serán exigibles en caso de que realice la conducta establecida en el hecho imponible, mientras que el hecho generador como su nombre lo dice, tiene una consecuencia, la cual es que al verificarse la actividad o conducta establecida por el legislador por parte del contribuyente, genera la obligación a cargo del contribuyente de cumplir con lo establecido por el legislador en caso de efectuar la hipótesis normativa

establecida (hecho imponible). En otras palabras el hecho generador es la realización del hecho imponible.

Retomando el ejemplo anteriormente empleado, tenemos lo siguiente:

En la primera parte el artículo 143 de la Ley del Impuesto Sobre la renta, se establece lo siguiente:

Artículo 143.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, efectuarán los pagos provisionales mensualmente a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Por lo tanto mientras una persona no obtenga ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, (hecho imponible), no adquieren obligación alguna, pero al momento en el que una persona lleve a cabo la hipótesis normativa establecida por el legislador (hecho generador), se encuentra constreñido a la realización de la obligación a su cargo, en este caso, a efectuar los pagos provisionales en los términos señalados en el artículo de referencia.

A este respecto cabe señalar una tesis en la que se expone la diferencia entre el hecho imponible y el hecho generador la cual establece lo siguiente:

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA, AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS. SE CAUSA ANUALMENTE Y NO DE MOMENTO A MOMENTO.

Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 17 del Código Fiscal abrogado y 6o. del Código vigente a partir del año de mil novecientos ochenta y tres, las contribuciones se causan cuando se realizan las situaciones

jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso en que ocurran. Tratándose del impuesto al ingreso global de las empresas, si el hecho generador del tributo consiste en la obtención de una "renta", entendida como aquella cantidad que resulta de descontar a los ingresos acumulables percibidos durante un ejercicio las deducciones y reducciones autorizadas conforme al procedimiento previsto en la ley, entonces debe concluirse que la causación del tributo ocurre hasta finalizar el ejercicio porque hasta ese momento será posible integrar el concepto de renta en su significado legal. Adviértase que la connotación de "renta" para estos efectos no coincide con la que se puede tener en ámbitos contables o financieros, sino que es una construcción estrictamente jurídica, en la cual la periodicidad del gravamen -el ejercicio fiscal- se convierte en uno más de los elementos integrantes del hecho imponible, sin el que no puede nacer la obligación tributaria. En este sentido, este gravamen no se causa de momento a momento, como si el hecho generador ocurriera al obtenerse cada ingreso, siendo por el contrario su causación anual; y para probar lo anterior basta considerar que al concluir el ejercicio se genera a cargo del contribuyente una sola obligación aunque sean numerosos los ingresos percibidos durante ese lapso, lo que no sucedería si el impuesto se causara de momento a momento pues entonces nacería a su cargo tantas obligaciones como ingresos percibidos, situación inadmisibles en el régimen mexicano.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO. T.C.

Amparo directo 1707/86. Controladora Suburbia, S. A.. de C. V.. 10 de marzo de 1987. Mayoría de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Disidente: Samuel Hernández Viazcán.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. **Fuente:** Semanario Judicial de la Federación.

Séptima Época. Volumen 217-228 Sexta Parte. Pág. 544. Tesis Aislada.

A este respecto el maestro Rodríguez Lobato menciona lo siguiente:

“El hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto la obligación fiscal nace en el momento en el que se realiza el hecho imponible, es decir cuando se da el hecho generado, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la Ley”

Para una mejor exposición resulta conveniente exponer una serie de diferencias existentes entre el hecho imponible y el hecho generador, las cuales a continuación se enuncian:

HECHO IMPONIBLE	HECHO GENERADOR
1.- Descripción genérica e hipotética de un hecho en el mundo fáctico.	Hecho concretamente ocurrido en el mundo real, empíricamente verificable.
2.-Concepto Legal	Hecho esfera tangible de los hechos.
3.- Designación del sujeto activo	Sujeto activo ya determinado.
4.-Criterio genérico de identificación	Sujeto Pasivo determinado concretamente.
5.-Criterio de fijación del momento de la configuración.	Realización (día y hora determinados concretamente).
6.- Previsión genérica de circunstancias de modo y lugar.	Modo determinado y objetivo y lugar determinado.
7.- Criterio Genérico de medida (base imponible)	Medida (aplicación bien determinada)

Así mismo el maestro Carrasco Iriarte en su obra Derecho Fiscal I, cita a Falcao Araujo quien menciona acertadamente lo siguiente:

“El hecho generador es importante para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones:

- a) Identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal.*
- b) Determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.*
- c) Fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.*
- d) Determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria, alícuota, base de cálculo, exenciones, etc.*
- e) Distinción de los tributos in genere,*
- f) Distinción de los tributos en especie*
- g) Clasificación de los impuestos en directos e indirectos*
- h) Elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria*
- i) Determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto.”²⁹*

Estos elementos resultan fundamentales ya que con base en estos se puede establecer de manera más fácil y entendible los principios de legalidad y de certidumbre jurídica dentro del mundo de los contribuyentes y por tanto el hecho imponible y el hecho generador resultan fundamentales en la relación jurídico-tributaria.

2.1.9 Nacimiento de la obligación tributaria

Tal como ha quedado expuesto, en el momento en el que se lleva a cabo el hecho generador, la obligación tributaria surge automáticamente, a este respecto el maestro Flores Zavala señala lo siguiente:

“... la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal...”

²⁹ Hugo Carrasco Iriarte, Derecho Fiscal I, IURE Editores pp. 194

En virtud de lo antes expuesto entonces es claro que, la obligación nace al realizarse el hecho generador, sin embargo a pesar de que es el individuo quien realiza el hecho generador, la obligación nacerá solo cuando esta actividad coincida perfectamente con el hecho imponible lo cual tiene su sustento legal en el primer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación el cual señala lo siguiente:

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

Por lo que en atención a este artículo es claro que de la realización del hecho generador depende el nacimiento de la obligación tributaria ya que si este no es realizado, jamás nacerá la obligación tributaria y por ende es que el nacimiento de la obligación tributaria se encuentra supeditado al hecho generador, es decir ambos se encuentran relacionados; por un lado el hecho generador el cual es la realización exacta de la hipótesis normativa establecida por el legislador y por el otro, el nacimiento de la obligación tributaria, la cual surge dentro de la relación jurídico tributaria como consecuencia de la realización del hecho generador.

A este respecto resulta fundamental definir qué se entiende por obligación tributaria:

Para Margain Manautou, la obligación tributaria, “es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie.”³⁰

El maestro Rodríguez Lobato en su obra Derecho Fiscal señala muy puntualmente algunos elementos que son fundamentales respecto del nacimiento de la obligación tributaria y en relación a esto señala lo siguiente:

³⁰ Emilio Margain Manautou. Introducción al estudio del derecho Tributario Mexicano. 5ª edición. México 1979. pp 88

El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho materia que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generado, pues en este momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley. Flores Zavala afirma que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal y el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación dispone 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. De la disposición legal antes citada debemos entender que, como con toda propiedad y claridad establecía el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1966, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales. Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular.

En cuanto a los derechos, la obligación nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular.

En la Contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

De la Garza, siguiendo a Sainz Bujanda, nos dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:

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

- b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación u la liquidación por el particular.
- c) Practicar la evolución de las rentas o de los bienes gravado, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y por tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.³¹

Por tanto el momento del nacimiento de la obligación es un elemento fundamental en la relación jurídico-tributaria, ya que como ha quedado expuesto, de este depende gran parte de los elementos necesarios para la determinación de la misma.

2.1.10 Determinación

La determinación en materia tributaria es fundamental ya que a través de esta actividad, el Estado o el particular puede establecer el alcance de la obligación fiscal a su cargo, sin embargo resulta conveniente partir de la definición común de este concepto para, a partir de esta poderlo asentar correctamente en materia tributaria.

Por determinación según el Diccionario de la Lengua Española establece lo siguiente:

Determinar.- (Del latín determinare) Fijar los términos de una cosa, distinguir discernir, fijar alguna cosa para algún efecto.

³¹ Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal Segunda Edición Edit. Oxford. Pp. 120, 121

En virtud de esta definición la determinación es la fijación de los términos, límites, circunstancias de determinada situación, acción establecer los alcances y en materia tributaria. Esta acción le corresponde al Estado así como a los particulares quienes hayan realizado el hecho imponible, es decir cuando se haya verificado el hecho generador y por tanto es claro que el nacimiento de la obligación surge, sin embargo en atención a las características propias de la obligación tributaria, es que a partir del nacimiento de la obligación resulta necesario el verificar la realización de este acto y así mismo el establecer la forma y cumplimiento de esta obligación ya que como quedó expuesto anteriormente esta determinación de la obligación debe atender a los principios tributarios, y por ende es que la determinación de la obligación resulta fundamental para llevar a cabo la obligación fiscal por parte de los sujetos que intervienen en la relación tributaria.

La determinación de la obligación fiscal consiste en “la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda o cantidad líquida”³².

Por otra parte Guiliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración o de los particulares o de ambos coordinadamente, destinado a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”

Para llevar a cabo la determinación de la contribución es necesario atender a dos circunstancias que resultan fundamentales, la primera de ellas atiende a la necesidad de hacer una distinción clara entre la determinación de la contribución ya que esta es independiente del nacimiento de la obligación debido a que, como quedo expuesto anteriormente el nacimiento de la obligación nace al verificarse el hecho generador y no al llevarse a cabo la determinación de la contribución, en otras palabras el nacimiento de la obligación se verifica al realizarse el hecho generador y está sola situación por si misma tiene como consecuencia lógica que el sujeto pasivo de la obligación tributaria se encuentre constreñido a cumplir su obligación y posteriormente se lleva a cabo la determinación de la obligación contraída por éste último debido a que, al haber realizado

³² Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal Segunda Edición Edit. Oxford. Pp.121

el hecho generador, debe cumplir su obligación y para ello es necesario que esta última se encuentre debidamente determinada a fin de proporcionar una certeza jurídica al contribuyente, por tanto hay que tomar en cuenta que en un primer momento la obligación nace al verificarse el hecho generador y una vez que nace, en un segundo momento se determina la contribución a cargo del contribuyente siendo una consecuencia de la otra pero independientes entre sí.

Por otra parte, para poder llegar a la determinación de la contribución es necesario aplicar las reglas y procedimiento para poder establecerla y volverla determinable lo cual tiene su sustento en el principio de legalidad y certeza jurídica que entre otros, rigen en el sistema tributario mexicano y por tanto las reglas para poder determinar las obligaciones adquiridas por los sujetos de la relación jurídico-tributaria deben de encontrarse establecidas en la ley. Consecuencia de lo anterior puede inferirse que todo impuesto o ley tributaria debe contener el método o reglas para poder determinar la obligación contraída con la realización del hecho generador método o reglas que como señala Margain, debe satisfacer los requisitos de sencillez, economía, comodidad y limpieza respecto de los cuales manifiesta lo siguiente:

Sencillez.- El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo entienda e inclusive lo pueda aplicar. Elaborar un método que solo esté al alcance del técnico, dada su complejidad es como para preparar una serie de trámites en donde indefectiblemente estará cayendo, un día sí y otro no, el obligado. La falta de satisfacción de este requisito mermará el rendimiento del gravamen.

Económico.- Significa que no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención. Hay ocasiones en que el método, de atenderse debidamente, origina pago de honorarios que superan la utilidad del causante, o bien absorbe buena parte de ella, de modo que se trabaja para el fisco y para el contador. Si cumplir con el método resulta oneroso, el grueso de los contribuyentes determinará el impuesto a pagar al margen del mismo con grave detrimento de sus resultados.

Cómodo.- El método será cómodo si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente. El grueso de los contribuyentes, principalmente comerciantes e industriales no tienen un grado de prelación escolar elevado, pero se percatan de inmediato de las fallas del método y sobre todo, de lo que está de más dentro del mismo, así como de sus exigencias, aparentemente inocentes, cuya importancia no escapa de su criterio.

Limpio.- El método será limpio cuando evita el contubernio entre obligado y personal hacendario, si para la determinación del impuesto a pagar se requiere contacto entre el causante y el fisco, el método corre peligro lo cual se explica claramente por lo referido en los principios de certidumbre y economía de Adam Smith, expuestos en el primer capítulo.

A través de la determinación se puede establecer la obligación que será llevada a cabo por el sujeto pasivo de la obligación fiscal y la misma en atención a la naturaleza del hecho generador puede generar una obligación de carácter formal o bien una sustantiva.

2.1.11 Obligaciones

Como fue expuesto anteriormente las obligaciones en materia tributaria pueden ser de diversa índole y doctrinariamente han sido clasificadas en obligaciones fiscales formales y sustantivas, la sustantiva por regla general consiste en el cumplimiento de la obligación mediante el pago del impuesto, mientras que la formal entraña obligaciones de diversa naturaleza y con distinta finalidad que la sustantiva. Sin embargo este hecho no significa que todas las obligaciones fiscales persigan el entero de un tributo, ya que en atención a la naturaleza de las contribuciones es necesario, como se ha mencionado la realización del hecho imponible, la determinación del impuesto, entre otros elementos para lo cual existe la posibilidad de que la autoridad lleve a cabo sus facultades de comprobación siendo obligación del contribuyente el tolerar estos actos de la autoridad.

En materia tributaria al igual que en materia civil existen diversas clases de obligaciones a cargo del sujeto pasivo, las cuales pueden consistir en una obligación de hacer, de no hacer de tolerar o bien de dar.

Partiendo de la definición clásica de la obligación la cual la define como el vínculo jurídico existente entre dos personas denominadas sujeto activo (acreedor) y sujeto pasivo (deudor), en virtud de la cual el primero de estos tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la contraprestación pactada al sujeto pasivo, quien a su vez se encuentra constreñido a la realización de dicha contraprestación a favor del acreedor la cual puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

Es menester aclarar que en caso de que dicha contraprestación no sea realizada por el sujeto pasivo, el sujeto activo se encuentra en la posibilidad de hacerla cumplir coercitivamente, es decir aún en contra de la voluntad del deudor.

Partiendo de la definición anterior, en donde se expreso claramente las características de cada uno de los sujetos unidos en virtud de la obligación, (sujeto activo y sujeto pasivo) en materia tributaria los sujetos activos de conformidad con la fracción IV del artículo 31 Constitucional son La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, en consecuencia es que a ellos les asisten los derechos y las facultades de exigir el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos, obligaciones que como se menciono antes, pueden consistir un hacer, no hacer, tolerar o dar.

2.1.11.1 De hacer

Las obligaciones como ya quedo expuesto pueden retomar distintos objetos en materia tributaria, es decir, la obligación a cargo del sujeto pasivo puede ser satisfecha de diferentes formas, lo cual dependerá de la determinación de la obligación atendiendo al hecho generador que haya realizado el sujeto pasivo.

A este respecto hay que recordar que en materia tributaria, doctrinariamente las obligaciones se encuentran divididas en formales y sustantivas, mismas que deberán de ser cumplidas por el contribuyente, ya que con independencia de la naturaleza de estas

obligaciones, en cualquiera de los casos sean sustantivas o formales, el contribuyente se encuentra constreñido a cumplir la prestación establecida a su cargo por el legislador, dado que en caso contrario, dicho contribuyente se podría hacer acreedor a una medida de apremio con miras a obtener el debido cumplimiento de la misma, la cual puede consistir en una sanción como la imposición de una multa, la verificación de un embargo, la clausura parcial o total y en casos extremos la privación de la libertad, entre otras.

Es común que en materia tributaria, a fin de poder controlar debidamente la recaudación, se establezcan diversas obligaciones tributarias a cargo de los particulares, consistentes en la realización de determinados trámites administrativos, los cuales son obligaciones que deben de cumplirse en el tiempo y forma que la misma ley tributaria se señalan.

En cuanto a las obligaciones de hacer, en materia tributaria existen diversos dispositivos que establecen las obligaciones de esta naturaleza a cargo del contribuyente, entendiéndose por obligaciones de hacer, la realización de una conducta o actividad especificada en la ley a cargo del sujeto pasivo de la obligación en los términos que la misma ley establezca.

Retomando el ejemplo dado anteriormente, en el caso de que una persona obtenga ingresos por arrendamiento, entre otras, el artículo 145 en sus fracciones I a VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, les impone diversas obligaciones a estos contribuyentes por ejemplo las fracciones I, II y III del citado numeral establecen lo siguiente:

Artículo 145.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el presente capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

II.- Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el reglamento de esta Ley cuando obtengan ingresos superiores a \$1,500.00 por los conceptos a que se refiere este capítulo, en el año de calendario anterior. No quedan comprendidos en lo

dispuesto en esta fracción quienes opten por la deducción opcional del 35% a que se refiere el artículo 142 de esta Ley.

III.- Expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas.

Del párrafo anterior se desprende claramente que la ley le impone al sujeto pasivo específicamente determinado, (aquel que obtenga ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles) diversas obligaciones de hacer entre las cuales se encuentran las siguientes:

1. Pagar el impuesto.
2. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
3. Llevar una contabilidad.
4. Expedir comprobantes.

Este tipo de obligaciones deberán ser satisfechas mediante la realización de la actividad o conducta que la misma ley establece y en todas ellas se observa la imposición de la realización de una actividad a cargo del contribuyente que realice el hecho generador, conducta que deberá ser realizada por el contribuyente ya que en caso contrario, el mismo podría hacerse acreedor a una sanción.

2.1.11.2 De no hacer

De igual manera en la ley se contemplan otro tipo de obligaciones específicas y concretas a cargo de los contribuyentes, las cuales se cumplimentan mediante la abstención de realizar determinadas conductas por parte de los contribuyentes, obligación que nace como ya se expuso al verificarse el hecho generador.

Estas abstenciones a cargo de los contribuyentes se encuentran debidamente establecidas y determinadas en la misma ley, ya que en atención al principio de legalidad y certeza jurídica, resultaría conflictivo el que no fuera así, puesto que esto tendría por consecuencia una incertidumbre generalizada en los contribuyentes. Por tanto, es que

éste tipo de obligaciones se encuentran claramente delimitadas y establecidas en ley para así brindar a los contribuyentes la certeza y seguridad jurídica que debe imperar en materia tributaria.

Este tipo de obligaciones al ser muy concretas y específicas otorgan a los contribuyentes la facilidad de comprender en que momento y de que forma pueden cumplir este tipo de obligación de no hacer, la cual se hace del conocimiento del contribuyente mediante la determinación, la cual suele ser muy específica. Retomando el caso de los ingresos obtenidos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, el antepenúltimo párrafo del artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la renta establece lo siguiente:

“Cuando el contribuyente ocupe parte del bien inmueble del cual derive el ingreso por otorgar el uso o goce temporal del mismo u otorgue su uso o goce de manera gratuita, no podrá deducir la parte de los gastos, así como tampoco el impuesto predial y los derechos de cooperación de obras públicas que correspondan proporcionalmente a la unidad por él ocupada o de la otorgada gratuitamente. En los casos de subarrendamiento, el subarrendador no podrá deducir la parte proporcional del importe de las rentas pagadas que correspondan a la unidad que ocupe o que otorgue gratuitamente.”

Del párrafo anteriormente transcrito se aprecia claramente la obligación impuesta al contribuyente, misma que consiste en una abstención que se le impone al contribuyente en atención a una situación concreta, en este ejemplo se establece una hipótesis para la procedencia de esta abstención, la cual de realizarse (hecho generador) por parte del contribuyente, le generaría la obligación de abstenerse de realizar una conducta determinada, en este caso, la abstención consiste en no aplicar una serie de deducciones. En el ejemplo de referencia en caso de realizarse el hecho generador, la ley le impone al contribuyente lo siguiente:

1. No deducir los gastos.

2. No deducir el impuesto predial.
3. No deducir el pago de los derechos de cooperación de obras públicas.
4. En caso de subarrendamiento, no podrá deducir la parte proporcional de las rentas pagadas correspondientes a la sección que ocupe o de las cuales otorgue el uso a título gratuito.

De lo anterior se aprecia claramente que esta limitación o abstención se encuentra supeditada a la realización del hecho generador y en atención al nacimiento de la obligación que dicho hecho trae aparejada, es que la ley le impone al contribuyente la obligación de abstenerse de realizar determinadas conductas, en este ejemplo, el realizar las deducciones mencionadas.

En estas obligaciones el sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no llevar a cabo conductas prohibidas por ejemplo el emitir comprobantes fiscales que no cumplan los requisitos establecidos en la ley.

2.1.11.3 De tolerar

Al referirse a este tipo de obligaciones, automáticamente nos remitimos a las facultades de comprobación con las que es investida la autoridad ya que este es el ejemplo más claro que hay en materia tributaria.

Estas facultades de comprobación las podemos definir como el imperio o potestad con la que es investida la autoridad para realizar las actividades tendientes a la verificación y determinación de contribuciones generadas a cargo de los contribuyentes con la finalidad de determinar si dichas contribuciones no han sido declaradas o si las mismas fueron alteradas o efectivamente pagadas conforme a los lineamientos establecidos en la ley. Es decir, estas facultades con las que cuenta la autoridad no solo le asisten en caso de un incumplimiento por parte del contribuyente, ya que como su nombre lo indica, la finalidad es comprobar la correcta tributación a cargo del contribuyente y en caso de que sea detectada una irregularidad en la tributación, dicho

contribuyente deberá aclarar dicha irregularidad en los términos establecidos en la ley o bien, en caso contrario será sancionado por la misma autoridad.

Estas facultades pueden verificarse mediante una visita domiciliaria, una revisión de gabinete entre otras, las cuales en atención a los principios de legalidad y seguridad jurídica consagrados en los artículos 14 y 16 constitucionales, deberán encontrarse debidamente establecidas en la ley ya que de lo contrario resultarían violatorias de las garantías individuales establecidas en nuestra Carta Magna.

De conformidad con lo previsto en el artículo 31, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos que las leyes establezcan.

De igual manera en las fracciones VIII, IX y X del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se establece que le corresponde a la Dirección General de Fiscalización de esta Secretaría la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Sin embargo como ha quedado expuesto es necesario que todo acto de autoridad se encuentre previsto en una Ley.

En materia tributaria la autoridad se encuentra facultada para la realización de diversos actos tendientes a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, facultades que entre otras, se encuentran establecidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

A efecto de exponer lo anterior resulta conveniente analizar algunas de las fracciones señaladas del artículo referido, ya que en estas se establecen algunas de las facultades con las que cuenta la Autoridad.

Artículo 42.- *Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso*

determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, estarán facultadas para:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

De las fracciones anteriormente transcritas se desprende claramente que la Autoridad puede ejercer las facultades que la ley le otorga y en virtud de estas facultades, es que los contribuyentes se encuentran obligados a tolerar este actuar de la Autoridad cuando así lo estime pertinente, ya que estas facultades la autoridad las puede ejercer discrecionalmente y las mismas se encuentran establecidas en la Ley, por lo que en atención a esta situación no contraviene el principio de legalidad que debe de regir en cualquier acto de Autoridad, sobre todo en atención a que dichas facultades atienden a la comprobación del correcto cumplimiento de la obligación a cargo de los contribuyentes.

2.1.11.4 De dar

Las obligaciones de los contribuyentes como ya ha sido expuesto, pueden ser debidamente cumplimentadas de distintas maneras, ya sea mediante la realización de

una conducta, la abstención de otra o bien tolerando alguna conducta de la Autoridad, sin embargo la obligación sustantiva en materia tributaria por lo general siempre se trata de una obligación de dar, es decir de enterar al Fisco un tributo generalmente consistente en una cantidad de dinero que se establece con base en los principios establecidos en la ley para llevar a cabo la determinación.

Esta obligación se puede entender como la principal, ya que retomando el origen de la materia tributaria, el objetivo perseguido es que el Estado se allegue de los recursos necesarios para llevar a cabo sus funciones; objetivo que se alcanza mediante el entero del tributo por parte de los contribuyentes es decir una obligación de dar razón por la cual este tipo de obligaciones resulta el motor de la materia tributaria a pesar de que existan otro tipo de obligaciones a cargo del contribuyente como lo son las obligaciones formales.

La obligación de dar en materia tributaria, se puede definir como el entero de la parte del patrimonio de los contribuyentes a favor del Estado por disposición de ley, la cual es de carácter obligatorio y por tanto puede ser llevada a cabo por parte del Estado de manera coactiva. Dicha obligación generalmente consiste en la entrega de una cantidad de dinero, excepcionalmente en especie, que el sujeto pasivo tiene que entregar a la hacienda pública en virtud de un mandato establecido en ley.

Este tipo de obligaciones se encuentran contenidas en un sinnúmero de preceptos legales. Retomando el ejemplo planteado, en el caso de que una persona obtenga ingresos por rentar un bien inmueble, dichos ingresos se encuentran gravados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por tanto es que el contribuyente que los obtenga deberá cumplir con la obligación sustantiva a su cargo, la cual consiste en dar parte de dichos ingresos al Fisco Federal, obligación que se aprecia en el primer párrafo del artículo 143 el cual establece lo siguiente:

“Artículo 143.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, efectuarán los pagos provisionales mensualmente, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al

que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas...”

En este párrafo se aprecia la obligación establecida a cargo del sujeto pasivo, la cual consiste en realizar pagos provisionales, es decir se establece la obligación de dar al fisco federal parte del ingreso obtenido por llevar a cabo el hecho imponible establecido en la ley, así como algunas de las condiciones con que debe contar dicho pago.

Esta obligación a cargo del contribuyente se cumple al momento de llevar a cabo el pago de la manera y forma que se encuentra establecida en la misma ley, la cual consiste en realizar una aportación mensual es decir, consiste en una actividad a cargo del contribuyente en la cual éste, mensualmente deberá dar a favor del fisco federal, parte de los ingresos que obtenga, ya que la misma se encuentra así establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CAPITULO 3 ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL IMPUESTO POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES INMUEBLES.

3.1 Antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Los primeros antecedentes históricos del ISR se ubican en Inglaterra a finales del Siglo XVII. “Su nombre original fue el de IN COME PROPERTY TAX, y fue implantado en 1789, de manera temporal, es decir, pagadero solo temporalmente con el objetivo de recaudar los fondos necesarios para hacer frente a la guerra con Francia. Las razones Históricas por las que correspondió a la Gran Bretaña el mérito de haber sido la cuna de un impuesto como éste, consisten en que el derecho constitucional inglés revistió desde muchos años antes que el de otros países, características importantes que redundaron en un avance democrático, en el que la discusión y aprobación de los impuestos era un asunto de notoria participación pública. Las autoridades y los gobernados, discutían y consensuaban la implantación de gravámenes, prácticamente desde el siglo X d.C., en tanto que el resto de las monarquías europeas, por esta época y ya avanzado el siglo XVIII, los tributos se aplicaban indiscriminada e injustamente al pueblo, en tanto que la nobleza gozaba de privilegios tales como no pagar tributos al monarca. El sistema constitucional británico impulsó de manera importante la participación del Parlamento en la discusión y aprobación de todas las cuestiones públicas, entre ellas las referentes a las contribuciones.³³

La creación del impuesto sobre la Renta se atribuye al ministro de Hacienda llamado William Pitt, Jr. El nacimiento de este importante gravamen fiscal representó un cambio significativo del sistema que sobre la materia tributaria imperaba hasta finales del citado siglo XVIII, consistente exclusivamente en la implantación de impuestos a la producción o al consumo, los cuales eran desde luego, de carácter indirecto. Los únicos impuestos directos que existían notoriamente violatorios de los principios de proporcionalidad y equidad, eran los llamados de captación (cobro de impuestos a las

³³ Doricela MabaraK Cerecedo. Derecho Fiscal Aplicado. Estudio Específico de los Impuestos Edit. Mc Graw Hill 1ª Edición pp. 151

personas por el simple hecho de ser miembros de una comunidad y en atención a su patrimonio personal), o los impuestos sobre la propiedad o posesión de bienes.

Este impuesto surgió para gravar las utilidades de las empresas y los ingresos de las personas físicas con una tasa o cuota en un principio proporcional, aplicable sobre una base gravable que se obtenía deduciendo ciertos gastos realizados por los contribuyentes hasta llegar a la obtención de una renta propiamente dicha. Este impuesto se implantó en cuatro diferentes ocasiones, hasta que finalmente se aplicó de manera definitiva.

“Al fortalecimiento de este entonces novísimo gravamen impositivo concurrieron con sus ideas, importantes funcionarios del Ministerio de Hacienda de la Gran Bretaña, entre los que destacaron de manera importante: Robert Peel, William Edgard Gladstone y Henry Berber Asquit. David Lloyd George, también ministro de finanzas de este país transformó la tasa o cuota de proporcional a progresiva, y logró la definitividad del gravamen. Para la implantación del ISR definitivo en Inglaterra, el ministro George recibió importante apoyo de los dos teóricos más destacados en materia de este gravamen: Adolfo Wagner y Edgard Selligman.

En Francia se trató de implantar este impuesto por primera vez, en 1848, también con un carácter temporal; este propósito se vio coronado por el éxito hasta 1887.

Un documento que contenía la redacción de este gravamen, que se conoce con el nombre de Proyecto Poincaré es aprobado definitivamente por el Congreso y entra en vigor de manera definitiva en 1895. Desde luego, es importante señalar que en el país galo, este impuesto es conocido con el nombre de impuesto sobre la renta, hasta la ley que se expidió en 1914.

En Estados Unidos de América, fue el año de 1862 el que marcó la fecha de imposición de este gravamen, igualmente con carácter temporal para hacer frente a los gastos originados con motivo de la guerra de secesión. Hacia 1894 se reimplantó con el mismo carácter pero no fue sino hasta 1914 que se instaló este gravamen con carácter federal y de manera permanente.”³⁴

³⁴ Ob. Cit. Pp153

3.1.1 Aparición de la Ley del impuesto sobre la renta en México

En nuestro país, el Impuesto Sobre la Renta tuvo su origen en una época de una profunda transformación social. En estricto sentido el Impuesto Sobre la Renta no surgió como tal en México, sino que al igual que en los demás países, el primer antecedente de lo que hoy conocemos como el impuesto Sobre la Renta, surgió de manera provisional a principios del siglo XX, surgimiento que, en comparación con los demás países fue algo tardía, sin embargo esta situación encuentra su lógica debido a que la Independencia de nuestro país respecto de España, también lo fue.

No obstante lo anterior, tras la consumación de la Independencia, nuestro país tuvo una serie de crisis políticas y conflictos significativos para poder establecer una forma de gobierno, lo cual devino en una lucha intestina que llegó a poner en riesgo la soberanía recién obtenida, sin embargo este periodo culminó con el triunfo de la República sobre el Segundo Imperio y el establecimiento en definitiva de la forma federal y democrática de Gobierno.

En virtud de lo anterior, es que en un periodo de semejante agitación social durante el cual resultaba complicado establecer una forma de Gobierno en nuestro país, cuanto más lo era el establecimiento de una política Fiscal.

Tras la definición de la forma de Gobierno Republicana Federal Democrática en nuestro país, se inicio una etapa de estabilización social, siendo hasta el año de 1921 cuando se implanto el primer antecedente del Impuesto Sobre la Renta, antecedente que es conocido como la Ley del Centenario.

3.1.2 Ley del Centenario

La primera Ley del Impuesto Sobre la Renta es en realidad un mero antecedente y la misma fue promulgada siendo presidente Constitucional el general Álvaro Obregón y secretario de Hacienda, Don Adolfo de la Huerta. La autoría del proyecto se le atribuye a

Manuel Gómez Morín, quien en ese entonces era subsecretario de esa dependencia. Este impuesto se conoce con el nombre de **Ley del Centenario**, por estarse cumpliendo ese año el centenario de la consumación de la independencia de México, aunque su nombre correcto es el siguiente: **Decreto Estableciendo un Impuesto Federal, Extraordinario, Pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o Ganancias de los particulares**, de 20 de julio de 1921³⁵

En el decreto de 20 de Julio de 1921 mediante el cual se promulgo éste nuevo impuesto en nuestro país, se estableció como la base del impuesto, los ingresos o ganancias correspondientes al mes de Agosto de 1921, y para ello se dieron reglas con la finalidad de prorratear ingresos obtenidos en varios meses.

Este decreto gravó los ingresos o ganancias particulares. Es decir, esta Ley no fue de carácter permanente, ya que solo tuvo un mes de vigencia.³⁶

Dicho decreto estaba dividido en cuatro capítulos, los cuales se denominaron cédulas y eran las siguientes:

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

“No hubieron cédulas ni para la agricultura ni para la ganadería. La base del Impuesto la constituyeron los ingresos o ganancias brutas correspondientes al mes de Agosto de 1921.

Dicho impuesto debería ser pagado dentro de la primera quincena del mes de Septiembre del mismo año, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la denominación “Centenario”.

³⁵ Doricela Mabarak Cerecedo. Derecho Fiscal Aplicado. Estudio Específico de los Impuestos Edit. Mc Graw Hill, 1ª Edición pp. 153

³⁶ Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar. Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta pag. 1

Cada cédula tenía su propia tarifa, la cual estaba dividida en tres o cuatro categorías, lo cual denotaba el comienzo de las tasas progresivas en México. Las tasas de impuesto establecidas variaban entre 1% y 4% para profesionistas, comerciantes e industriales, y de 1% a 3% para personas que percibían sueldos...”³⁷

En dicha Ley concretamente en el artículo 6º, se estableció que con el producto obtenido con motivo de este impuesto transitorio, se adquirirían barcos para la marina mercante nacional y obras para habilitar los puertos de nuestra nación.

La ley del centenario fue aplicada por única ocasión en nuestro país respecto de los ingresos obtenidos en el mes de Agosto de 1921. Sin embargo tal como ocurrió en diversos países, este impuesto se aplicó de nueva cuenta en nuestro país pero ahora con carácter definitivo y bajo otro nombre, este nuevo impuesto fue promulgado casi tres años después de la aplicación de la Ley del Centenario.

3.1.3 Ley de 1924

De la misma manera en que ocurrió en diversos países tales como Inglaterra, Francia y Estados Unidos, en México la aparición de la Ley del Centenario, aún con el carácter provisional que tuvo, fue el parte aguas para la implantación de un impuesto sobre las ganancias obtenidas por los gobernados y aunque la Ley del Centenario fue promulgada con el carácter de temporal, la misma sentó las bases para la imposición de un impuesto de naturaleza semejante, pero con carácter definitivo y a casi tres años de distancia de la Ley del Centenario, siendo todavía Presidente de la República el General Álvaro Obregón, el entonces ministro de Hacienda Ing, Alberto J. Pani, le propuso la creación de una Ley semejante a la del Centenario pero de naturaleza permanente, la cual fue promulgada el 21 de febrero de 1924 bajo el nombre de ***Ley del Impuesto sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de Sociedades y Empresas.***

³⁷ Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar. Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pag. 2

Esta ley marco el inicio del sistema cedular que rigió en nuestro país por aproximadamente cuarenta años.

Dicha ley estaba dividida en dos grandes capítulos que atendían a:

1.- Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.

2.- Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.”³⁸

Tal como se observa, esa ley se refería a dos de los conceptos que originan ingresos: la actividad de las empresas comerciales dedicadas a la industria, la agricultura y el comercio, en donde existe la combinación del capital y del trabajo y a los provenientes de la actividad personal, derivados del trabajo del hombre, ya sea asalariado o dedicado a una profesión.

En esta ley “se eliminó el sistema de autodeterminación y pago del impuesto, para adoptar el sistema de calificación fiscal. (Por calificación fiscal se entiende la determinación final de los impuestos a cargo del contribuyente). Esta determinación puede consistir en la confirmación de los impuestos declarados o bien, en la modificación de ellos para lo cual “los contribuyentes presentaban una manifestación ante las oficinas receptoras, a la cual los contribuyentes adherían y cancelaban timbres fiscales por el importe del impuesto, pero este pago no tenía el carácter de definitivo, ya que quedaba sujeto a una revisión y calificación posterior, para lo cual se crearon las juntas calificadoras, ubicadas estratégicamente en diversas ciudades del país a las que se les estableció la circunscripción geográfica en la que tenían jurisdicción con el propósito fundamental de revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes y determinar (calificar) si el impuesto había sido o no correctamente declarado y pagado.”³⁹

En esta ley se consideraron no sujetos al pago de este impuesto, los ingresos de las personas físicas dedicadas a actividades agropecuarias, así como los de las empresas

³⁸ Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar. Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pag 3

³⁹ Doricela Mabarak Cerecedo. Derecho Fiscal Aplicado Estudio Específico de los Impuestos, Edit Mc. Graw Hill pag 155.

de la Federación, de los estados o municipios, los ingresos de las sociedades cooperativas de producción y consumo y los ingresos percibidos por todas aquellas personas morales cuyo propósito no fuera la especulación comercial.

“Con esta ley se creó la obligación de que los patronos se encargaran de retener y enterar a las autoridades fiscales el impuesto correspondiente a sus trabajadores por sueldos y salarios que les pagaran.”⁴⁰ de igual manera en esta ley se estableció por primera vez la obligación a cargo de las empresas que fueran contribuyentes de llevar un sistema contable, con el fin de poder determinar el impuesto sobre la renta a su cargo el cual surgía, de la diferencia entre los ingresos y los gastos autorizados por esta ley, aunado a lo anterior es dable resaltar que en la misma quedó establecida la prescripción para el cobro de impuestos y multas por parte del Estado, para lo cual se estableció que dicha facultad prescribiría en un lapso de cinco años.

Al respecto de esta ley, es conveniente señalar que además de agregarle el carácter definitivo, en esta ley concretamente en el artículo 30 de la misma, se contempló la obligación a cargo de las autoridades federales a entregar una participación del 10% del impuesto cobrado en la entidad, para cada gobierno estatal y otro 19% para cada municipio también, calculado en base al impuesto recaudado en la localidad.

Aún y cuando esta ley contempló el entero de un porcentaje al Gobierno estatal y otra al municipio, es de resaltar que a manera de análisis, dicho porcentaje resultaba bastante bajo dadas las necesidades de los municipios, tal vez desde ese entonces es que los muchos de los municipios de nuestro país se encuentran en un rezago significativo, el cual hasta la actualidad se aprecia con facilidad.

A fin de poder complementar una serie de deficiencias que existían en esta aún novedosa e inmadura ley, el mismo 21 de Febrero de 1924 (fecha en que se promulgó la Ley), se promulgó el reglamento de la misma, el cual se ocupó de señalar de forma minuciosa a los diversos causantes del Impuesto sobre la Renta, comenzando por los que obtienen ingresos de su trabajo personal, dando numerosos ejemplos al respecto, continuando con los profesionistas y artistas.

⁴⁰ IDEM155

En este reglamento concretamente en el artículo 8º, se establecieron las deducciones aprobadas, el cual retoma bastante importancia, ya que en el mismo se contemplaban entre otros gastos deducibles, el costo de las materias primas, los fletes, el arrendamiento de los locales, los sueldos pagados, etc..., sin embargo tal como lo refiere el maestro Enrique Calvo a pesar de que “este listado de deducciones tenía grandes fallas y lagunas, como es limitar la depreciación de las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores; debemos destacar el esfuerzo realizado por las autoridades a fin de dar un paso adelante en el campo impositivo, al atender por vez primera para efectos del gravamen a las utilidades obtenidas por las empresas y las sociedades”⁴¹ . A este respecto es importante señalar que otro defecto que es notable en esta naciente Ley es que las deducciones se encontraban establecidas en el reglamento siendo que las mismas deberían de encontrarse establecidas en la Ley; lo cual no fue corregido sino hasta el año de 1954.

3.1.4 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925

Con la experiencia obtenida por la implantación de la Ley del Centenario así como por la Ley del Impuesto sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de Sociedades y Empresas de 1924, se pudo emitir la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta propiamente así denominada, misma que cabe mencionar fue sancionada por el entonces Presidente Plutarco Elías Calles el dieciocho de Marzo de 1925.

La referida Ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de Marzo de 1925, y la misma constaba de 59 artículos dos de ellos transitorios. Esta derogó la Ley de 21 de febrero de 1924 y fue la primera con el nombre de Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En esta Ley se encontraban obligados al pago del impuesto todas aquellas personas domiciliadas en la República Mexicana que obtuvieran un ingreso o ganancia

⁴¹ Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar, Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta Edit Themis pp. 5

sin importar la procedencia de ellos. En el artículo segundo de esta Ley, se señaló lo que debía entenderse por ingreso el cual se encontraba definido de la siguiente forma:

“Artículo 2º.- Por ingreso se entenderá para los efectos de esta Ley, toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que por alguno de los conceptos especificados en los capítulos de esta Ley modifique el patrimonio del causante y de la cual pueda disponerse sin obligación de restituir su importe. No se conceptuarán como ingreso las percepciones habidas por concepto de nuevas aportaciones de capital y siempre que estas aportaciones no procedan de las utilidades obtenidas en el año de la imposición.”

Por cuanto respecta a las ganancias, en el artículo tercero de esta Ley se señala que las ganancias gravables serán las que se determinan en los artículos 7, 20, 26, 28 y 31 de la misma, los cuales son los siguientes:

- La diferencia que resulte entre los ingresos que perciba el causante y los gastos deducciones y amortizaciones autorizadas por el reglamento, (recordemos que tal como se refirió anteriormente, las deducciones se encontraban establecidas en el reglamento y no así en la Ley, lo cual se mantuvo así hasta 1954) las cuales eran aquellos que única y exclusivamente fueran destinados a los fines del negocio.
- Intereses sobre préstamos, sobre compraventas, pensiones por usufructo, otorgamiento de fianzas, aquellas obtenidas por obligaciones o bonos, los obtenidos por arrendamiento de negociaciones comerciales industriales o agrícolas, por inversiones de capital.
- Participaciones o rentas obtenidas de la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el gobierno Federal, Estados o Municipios.
- Los sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios, asignaciones o rentas vitalicias.

- Los obtenidos por el ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas.

Tal como se desprende de lo anterior, en esta ley no se encontraba gravado el ingreso obtenido por el arrendamiento de inmuebles y es la fracción I del artículo 24 de la Ley en comento, la que establecía claramente que dichos ingresos no causaban impuesto, tal precepto establecía lo siguiente:

Art. 24.- No causarán el impuesto, los ingresos provenientes:

I.- De renta de inmuebles, ni de alquiler de muebles.

Este tercer antecedente legislativo de la Actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, contaba con mayor técnica fiscal que la anterior y de igual forma resultó más acorde con los objetivos de recaudación y control.

“Los ingresos de las personas se clasificaron nuevamente por cédulas, agrupando en ellas, tanto a personas físicas como morales.

La cédula I comprendió los ingresos por actos de comercio; la cédula II se destinó a los ingresos por actividades industriales; la cédula III agrupó a los ingresos por actividades agrícolas; la cédula IV se destinó a los ingresos por ganancias de capital; la cédula V agrupó ingresos por explotación del subsuelo y enajenación de concesiones sobre el mismo, la cédula VI se destinó a los sueldos, salarios y emolumentos de personas que hubieren percibido estos ingresos bajo la dependencia de un patrón; finalmente, la cédula VII se refirió a los ingresos por honorarios obtenidos por las personas que prestaren servicios personales independientes.”⁴²

⁴²Doricela Mabarak Cerecedo. Derecho Fiscal Aplicado. Edit Mc. Graw Hill pp. 156

De igual manera un rasgo importante que hay que destacar de esta Ley es que en el artículo 30 de la misma, se establecieron deducciones por cargas familiares, las cuales se aplicaban en atención al número de personas que sostuviera el causante.

“En la tarifa “A” estas iban desde \$250, cuando se tratase de una persona, hasta \$450, cuando fuesen cuatro o más personas. En la tarifa “B” iban desde \$360 hasta \$760 por deducción de cargas de familia. Posteriormente estas deducciones fueron suprimidas, y el gravamen volvió a enfocarse hacia el ingreso bruto, craso error, porque la carga fiscal que debe soportar el contribuyente debe estar en función directa de su capacidad contributiva, motivo por el cual en la Ley del 31 de Diciembre de 1964, vuelve a incorporarse la deducción por cargas familiares”⁴³.

Esta Ley tuvo una vigencia de dieciséis años, durante los cuales en atención a la constante evolución y transformación de la sociedad, la misma fue reformada en varias ocasiones, al igual que su reglamento el cual fue emitido el 22 de Abril de 1925 el cual en atención a las diversas reformas sufridas por la Ley, obligó a que todas las reformas y adiciones fueran reorganizadas en un nuevo reglamento, el cual fue publicado el 18 de Febrero de 1935.

No obstante lo anterior, en el periodo comprendido entre los años 1931 a 1948, se creó una serie de leyes complementarias a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con la finalidad de que el Estado obtuviera más recursos para satisfacer las necesidades apremiantes que tenía la nación originadas principalmente, por el estado de guerra existente en esa época. Derivado de ésta situación, en 1939, fue emitida la Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho, la cual “tuvo como objetivo, gravar a los contribuyentes de la cédula I (comercio), cuyos ingresos fueran superiores a los cien mil pesos anuales, y que su utilidad fuera superior al 15% del capital contable o del 20% de las utilidades, cuando no existiera este capital.”⁴⁴

⁴³ Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar. Estudio de la Ley del impuesto Sobre la renta, Edit. Themis. pág 7.

⁴⁴ Doricela Mabarak Cerecedo. Derecho Fiscal Aplicado. Mc Graw Hill pág 158

3.1.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941

Tras las múltiples reformas aplicadas a la Ley de 1925 misma que se encontró vigente durante casi diecisiete años, fue necesario la aprobación de una nueva Ley que incluyera las reformas sustanciales realizadas a la Ley de 1925 y que de manera ordenada y sistemática contuviera las disposiciones relativas a la materia, sin necesidad de tener que promulgar distintas leyes para establecer lo que bien podía contenerse en una sola debidamente estructurada, por lo que ante esta situación el 31 de Diciembre de 1941 siendo Presidente de la República el General Manuel Ávila Camacho fue publicada la Ley del Impuesto Sobre la Renta que abrogó la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925, así como La Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho. A este respecto es importante mencionar que en virtud de la supresión del impuesto mencionado, en la Ley de 1941, fueron aumentadas las tasas de las diferentes tarifas cedulares para intentar compensar la pérdida del ingreso federal obtenido mediante la Ley del Superprovecho.

Esta Nueva Ley contaba con cincuenta y cuatro artículos, nueve de ellos transitorios. Esta Ley continuaba con el sistema cedular de las anteriores, por lo que la misma contaba con cinco cédulas, en las cuales se agrupaba a los diversos tipos de contribuyentes, los cuales los clasificó de la siguiente manera:

- a) **Cédula I.**-*Quedaron ubicadas las actividades de comercio, industria y agricultura.*

- b) **Cédula II.**- *Se refirió a los ingresos por intereses de cualquier tipo, descuentos de documentos, usufructo de capitales, impuestos a réditos, constitución de depósitos, otorgamiento de fianzas, así como rentas o beneficios de cualquier clase percibidos por permitir la explotación de bienes.*

- c) **Cédula III.**- *En esta cédula se agruparon a todos los contribuyentes que percibieran accidental o habitualmente participaciones en concepto de rentas o concesiones otorgadas por el Gobierno.*

d) **Cédula IV.-** *Comprendió los ingresos por salarios, sueldos, emolumentos, pensiones, indemnizaciones, subsidios o rentas vitalicias percibidas por las personas.*

e) **Cédula V.-** *Esta cédula se destino a gravar a todos aquellos que percibieran una ganancia por el ejercicio libre de la profesión, actividad artística o actividad independiente innominada.*

Es importante destacar que en esta ley cada una de las cédulas contaba con su propia tarifa y al igual que la ley de 1921 ésta contó con su reglamento, el cual siguió los lineamientos establecidos por el reglamento anterior con las adiciones que la nueva ley requería en el mismo.

Aunado a lo anterior resulta importante señalar que durante “la vigencia de esta Ley, se creó la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta. Siguió operando la Junta Central y las juntas regionales para calificar las declaraciones de las personas consideradas como causantes mayores. En esta ley se avanzó en el sistema de simplificar el pago del impuesto para los entonces llamados causantes menores ubicados dentro de la cédula I. Se suprimió para ellos la obligación de presentar declaraciones fiscales; se incorporó una tabla dentro de la cual, quedaron comprendidos estos contribuyentes, quienes pagaban el impuesto sobre sus ingresos brutos obtenidos en el ejercicio”⁴⁵.

Como datos relevantes es conveniente mencionar que durante la vigencia de la ley en comento, se establecieron importantes reformas a la misma, como la implantación al impuesto sobre los dividendos que repartieran las sociedades que operaran en el territorio nacional, las cuales a pesar de inconformarse por el cobro de dicho impuesto, ya que a decir de estas últimas se estaba cobrando un impuesto doble al haberse pagado el impuesto respectivo al momento de declarar las utilidades obtenidas en el ejercicio, dicho

⁴⁵ Doricela Mabarak Cerecedo. Derecho Fiscal Aplicado Estudio Específico de los Impuestos. Edit. Mc GRaw Hill. Pag. 159

impuesto quedó firme en virtud de que las resoluciones emitidas por los tribunales a este respecto, resultaron favorables al Fisco.

3.1.6 Ley del 31 de Diciembre de 1953

Tras doce años de vigencia de la Ley de mil novecientos cuarenta y uno, el jueves treinta y uno de Diciembre de mil novecientos cincuenta y tres, siendo Presidente Adolfo Ruiz Cortines, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley del impuesto sobre la Renta, misma que derogó la Ley de 1941. En esta Ley se da un gran paso en cuanto a Técnica Legislativa, ya que se comenzó a pormenorizar de manera más detallada los conceptos gravables, de igual manera es conveniente señalar como característica de esta Ley, que es la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta que contiene en el cuerpo propio de la Ley, las deducciones que se encontraban permitidas, debiendo recordar que todas las leyes anteriores a la Ley en comento, si bien contaban con deducciones, las mismas se encontraban establecidas en su reglamento no así en la propia Ley como se encuentra en la Ley que actualmente nos rige, lo cual es un avance significativo en opinión de varios autores, entre ellos Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar, quienes en su obra, a este respecto mencionan lo siguiente:

“Por primera vez se consignaron en Ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cual constituyó un importante avance en técnica legislativa.”⁴⁶

Sin embargo aún cuando la Ley referida, constituyó un avance significativo en cuanto al perfeccionamiento de las normas anteriores a ésta, también se siguió el sistema cédular para gravar los ingresos obtenidos por los sujetos obligados al entero del impuesto, al respecto de esta Ley es conveniente mencionar que el anteproyecto de la misma, contenía una transformación del Impuesto sobre la renta que tendía a transformar el Impuesto Sobre la Renta de un Impuesto personal a un Impuesto Global, dicho anteproyecto clasificaba a los contribuyentes en nueve cédulas, las cuales en su momento fueron propuestas agrupando a los causantes de la siguiente manera

⁴⁶ Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar. Estudio de la Ley del impuesto Sobre la Renta. Edit. Themis pp. 17

Cedula I	Comercio
Cédula II	Industria
Cédula III	Agricultura, Ganadería y Pesca
Cedula IV	Remuneración del Trabajo Personal
Cédula V	Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas
Cedula VI	Imposición de Capitales
Cédula VII	Ganancias Distribuibles (dividendos)
Cédula VIII	Arrendamiento, Subarrendamiento y regalías entre particulares
Cédula IX	Enajenación de concesiones y regalías obtenidas por este concepto

“Sin embargo, dicha disposición no fue aprobada debido a cierto temor de que se obstaculizara la inversión privada, por lo que se prefirió eliminarla, a cambio de que el gravamen del impuesto sobre ganancias distribuibles fuera aumentando del 10% al 15%.”⁴⁷

En virtud de lo anterior, es que la Ley en comento únicamente tuvo una modificación, misma que fue publicada el 31 de Diciembre de 1953 en el Diario Oficial de la Federación y culminó agrupando a los causantes en siete cédulas, las cuales fueron establecidas en el artículo 4 de dicha Ley, estableciendo las cédulas en comento de la siguiente manera:

Artículo 4.- Los ingresos a que se refieren los artículos anteriores se clasifican en las siguientes cédulas que se denominan:

<i>I Cédula</i>	<i>I.- Comercio</i>
<i>II Cédula</i>	<i>II.- Industria</i>
<i>III Cédula</i>	<i>III.- Agricultura, Ganadería y Pesca</i>
<i>IV.- Cédula</i>	<i>IV.- Remuneración del Trabajo Personal</i>
<i>V.- Cédula</i>	<i>V.- Honorarios de Profesionistas, Técnicos, Artesanos y Artistas</i>
<i>VI.- Cédula</i>	<i>VI.- Imposición de Capitales</i>
<i>VII Cédula</i>	<i>VII.- Regalías y enajenación e concesiones.</i>

⁴⁷ Idem

Otro cambio significativo que se presentó en la ley en comento, fue el que en la misma Ley, concretamente en los últimos títulos de esta, se contenía el recurso administrativo de reconsideración, el cual consistía en que los contribuyentes mediante la presentación de escritos, podían interponer ante el Director del Impuesto sobre la Renta dicho recurso contra las resoluciones dictadas por los Organismos Calificadores o Liquidadores, recordemos que desde la Ley de 1924 fueron creadas las juntas Calificadoras.

Por otra parte al igual que las leyes anteriores, aun cuando en la misma Ley se contenían las deducciones, resultaba necesario la implementación de un reglamento que pormenorizara algunos de los preceptos establecidos en la Ley, por lo cual el treinta de Enero de 1954, es decir treinta días después de que fue promulgada la Ley, fue promulgado el Reglamento respectivo.

Por cuanto hace a los ingresos obtenidos de la actividad arrendataria destinada a casa habitación, en dicha ley, ésta actividad se encontraba al igual que en las anteriores, exentas de pago, ya que en la Cédula VI, correspondiente a la Imposición de Capitales, concretamente en el artículo 149 de la Ley en comento, se establecía dicha exención, el cual establecía lo siguiente:

Artículo 149.- Están exentos del pago del Impuesto en esta Cédula, los ingresos procedentes de:

V.- Arrendamiento de bienes inmuebles, con excepción de lo dispuesto en el artículo 24.

Sin embargo es conveniente resaltar que si bien los ingresos provenientes de la actividad Arrendataria, se encontraban exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta, dicha exención solo le era aplicable a los inmuebles destinados a casa habitación ya que tal como lo establecía el artículo anteriormente transcrito, mencionaba la excepción contenida en el artículo 24 de la misma Ley, artículo que correspondía a la Cedula I (comercio), el cual establecía lo siguiente:

Artículo 24.-Cubrirán el impuesto en esta Cédula, las sociedades mercantiles, sobre los ingresos que obtengan por el arrendamiento de bienes inmuebles.

Además de las sociedades mercantiles ya mencionadas, están incluidos en esta cédula los otros sujetos a que se refiere el artículo 6, sobre los ingresos que obtengan por arrendamiento de inmuebles destinados a fábricas, hoteles, cinematógrafos, cabarets, salones de baile y espectáculos de cualquier clase, así como de estudios foros, y espectáculos de cualquier clase, así como de estudios foros, laboratorios y demás locales destinados a la producción cinematográfica.

Cuando los contribuyentes mencionados perciban otros ingresos gravables en esta cédula, además de los provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles, los deberán acumular para determinar su utilidad gravable.

De lo anterior se desprende claramente que aún y cuando la actividad arrendataria se encontraba gravada, este gravamen únicamente era aplicado a los comerciantes tal como se estableció en la fracción XII el artículo 125 de la Ley analizada en el cual se estableció lo siguiente:

Artículo 125.- Tienen obligación de contribuir en ésta cedula quienes perciban habitual o accidentalmente ingresos procedentes:

XII.- Del arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras.

Por tanto en La Ley del 31 de Diciembre de 1953, los ingresos obtenidos por la actividad arrendataria de inmuebles destinados a casa habitación, se encontraban exentos del pago del impuesto.

Respecto del arrendamiento de inmuebles, es necesario señalar que si bien el artículo 24 de la Ley de 1954 obliga a las sociedades mercantiles a cubrir el impuesto de conformidad con lo establecido en la Cédula I sobre los ingresos obtenidos por el arrendamiento de inmuebles, ésta situación al igual que el artículo 14 de la Ley anterior a la del 54, generó diversas controversias.

La Ley en comento por esta situación provocó algunos juicios, mismos que fueron resueltos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de considerar que dicha disposición adolecía de falta de generalidad por gravar solo a las sociedades mercantiles cuando percibían ingresos por arrendamientos de inmuebles dejando fuera del gravamen a las personas físicas, cuando las mismas también los obtenían por la misma actividad.

A este respecto es conveniente resaltar que la autoridad Hacendaría estimó el artículo 24 como una mera aclaración al artículo 22 de la Ley, que reputa como causantes en la Cédula I a quienes ejecuten habitual o accidentalmente actos de comercio, por lo que, las sociedades mercantiles por ser comerciantes de acuerdo con la Ley, es que quedan obligadas a pagar el impuesto en esta Cédula por los ingresos que obtengan, dejando sin gravar los ingresos obtenidos por particulares por dicha actividad.

Es conveniente mencionar que en 1962, se dio un gran avance, ya que en virtud de las últimas reformas que se hicieron a esta Ley en 1961, mismas que entraron en vigor en 1962, “se determinó la abolición de las calificaciones fiscales. Con estas reformas fiscales se dejó en manos de los contribuyentes la tarea de determinación, liquidación y pago del impuesto, mediante la presentación de declaraciones, ya provisionales o ya definitivas. En consecuencia, en ese año se procedió a dar por terminadas las actividades, tanto del Departamento Técnico Calificador, como de las Juntas Calificadoras del ISR⁴⁸.

3.1.7 Ley del 30 de Diciembre de 1964

Luego de once años de vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1953, el 30 de Diciembre de 1964, con Gustavo Díaz Ordaz como Presidente, fue expedida la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que derogó todas las anteriores y fue publicada el jueves treinta y uno de Diciembre de 1964 en el Diario Oficial de la Federación.

Esta Ley es sustancialmente significativa en cuanto a la Historia y evolución de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país ya que la misma contiene una serie de

⁴⁸ Doricela Mabarak Cerecedo. Derecho Fiscal Aplicado Estudio Específico de los Impuestos. Edit. Mc GRaw Hill. Pag. 163

cambios trascendentales, en cuanto a la forma de determinar y agrupar a los contribuyentes, así como cambios en cuanto a las deducciones establecidas, la regulación de los ingresos gravados, entre otras cuestiones.

“En esta Ley adquirió el carácter de permanente la responsabilidad de los contribuyentes de presentar declaraciones provisionales y definitivas y acompañar a ellas el pago del impuesto, cuando existiera éste.

Se introdujo el sistema de renta global. Al desaparecer las cédulas por medio de las cuales se agrupaba a los contribuyentes según sus actividades, sobre todo en el caso de personas morales. Ahora ya no era determinante la actividad a la que se dedicaran (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca y silvicultura), puesto que bastaba con que fueran personas morales sujetas al pago del ISR”⁴⁹

Dentro de los cambios aportados por esta Ley, se tiene que en la misma se abandonó el sistema cedular que se había manejado en todas las leyes anteriores. En la Ley de 1964, se hizo una división en cuatro títulos, los cuales se dividían de la siguiente forma:

Título I	Disposiciones Preliminares
Título II	Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas
Título III	Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas
Título IV	Del Impuesto de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de Fondos de Reserva para las Jubilaciones

En relación con la Ley de 1953, se puede observar en esta Ley de manera clara el espíritu y la influencia del proyecto de la Ley anterior, ya que recordemos que el anteproyecto de la Ley anteriormente analizada tenía unos matices que dejaban entrever la finalidad de obtener un impuesto global, lo cual como ya se expuso antes, no se logró. Sin embargo en la Ley de 1964, si se “hizo un intento por llegar al impuesto global, aún cuando no se logró del todo”⁵⁰, sin embargo este intento quedó bastante cerca de lograrlo, por lo menos más que la Ley anterior.

⁴⁹ Doricela Mabarak Cerecedo. Derecho Fiscal Aplicado Estudio Específico de los Impuestos. Edit. Mc GRaw Hill. Pag. 163

⁵⁰ Enrique Calvo Nicolau y C.P. Enrique Vargas Aguilar . Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Edit Themis 1986, pág. 20

Al igual que en la Ley anterior, las deducciones que podían efectuar los contribuyentes se encontraban contenidas en la misma ley y no en el reglamento de la misma como anteriormente se hacía, otro cambio importante en esta Ley es que en la misma “se incluyeron como sujetos del impuesto no solo a las personas físicas y a las morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, sino también a las asociaciones y sociedades de carácter civil, las cuales tenían que determinar el impuesto en la misma forma en que lo hacían los demás contribuyentes”.⁵¹

En esta Ley por primera vez se introdujo la posibilidad de que el contribuyente dedujera de su utilidad gravable, el importe de las pérdidas de operación que hubiere sufrido en los cinco ejercicios anteriores. Esta fue la primera vez que el legislador reconoció que el incremento patrimonial de los contribuyentes en un determinado ejercicio, también se ve afectado por las pérdidas que hubiere sufrido en ejercicios anteriores.

Por cuanto se refiere a los ingresos obtenidos por arrendamiento, en la Ley en comento el objeto del impuesto comenzó a recaer en la actividad, dejando de lado la antigua costumbre de determinar el impuesto tomando como punto de partida la actividad a la que se dedicara el contribuyente. En la presente ley, esta situación se veía reflejada en la fracción IV del artículo 60, correspondiente al Capítulo dedicado al Impuesto Sobre Productos o Rendimientos del Capital, el cual establecía lo siguiente:

Artículo 60.- Son objeto del impuesto a que este Capítulo se refiere, los ingresos en efectivo o en especie que reciban como productos o rendimientos del capital por lo siguientes conceptos:

IV.- Ingresos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

En esta fracción se encuentra propiamente lo que podemos llamar el nacimiento del impuesto a los ingresos obtenidos por arrendamiento de inmuebles destinados a casa

⁵¹ Idem

habitación, ya que tal como se aprecia de lo anteriormente transcrito, en esta fracción ya no se hace distinción en cuanto a los inmuebles destinados a actividades comerciales, agrícolas, ganaderas, etc., como se hacía en la Ley anterior, sino que únicamente se mencionan los ingresos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles, concretándose únicamente a que dichos inmuebles sean urbanos.

Respecto a la determinación de la base para enterar el impuesto por esta actividad, en esta ley se contemplaba específicamente el procedimiento para determinar ésta base, el cual se llevaba a cabo de la siguiente manera:

El artículo 72 de dicha ley establecía lo siguiente:

Artículo 72.- La base de impuesto sobre los ingresos a que se refiere la fracción IV del artículo 60, será la que resulte de deducir de las rentas percibidas el 30% de las mismas, por concepto de contribuciones locales, depreciación, reparaciones, y otros gastos. En el caso de subarrendamiento solo se deducirá el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

El impuesto sobre dichos ingresos se determinará tomando en cuenta la renta mensual de cada unidad, departamento, casa habitación o local, independientemente de la forma de pago pactada y del número de copropietarios entre quienes se distribuya la renta y se pagarán las tasas que a continuación de indican:

Aquí queda debidamente englobado el pago del impuesto que tienen que enterar los arrendadores, que sean propietarios de los inmuebles destinados a casa habitación, debiendo resaltar que ya no importa el fin que se persiga con el arrendamiento, dando un paso en cuanto a la generalidad del impuesto, pues lo que se está gravando, es el ingreso por la actividad arrendataria, no tanto la finalidad a que se destine el bien arrendado, por tanto en esta Ley se da un avance en cuanto a la generalidad del impuesto, por lo menos en cuanto a la actividad arrendataria. En el artículo 72 de la misma Ley se contemplaban tres fracciones las cuales contenían las tarifas que serían aplicables para el entero del impuesto por la actividad arrendataria, las cuales establecían lo siguiente:

- | | |
|---|--------------|
| <i>I.- Si el ingreso proviene de contratos de arrendamiento o Subarrendamiento prorrogado por disposición de la ley (rentas congeladas)</i> | <i>0.14%</i> |
| <i>II.- Si se trata de rentas de \$1.00 a \$700.00 mensuales</i> | <i>0.75%</i> |
| <i>III.- Si se trata de rentas de \$700.01 mensuales en adelante</i> | <i>5.00%</i> |

El impuesto se cubrirá mediante la cancelación de estampillas en los recibos que acrediten el pago de las rentas. Los arrendatarios y subarrendatarios, están obligados a recabar dichos recibos.

Aunado a lo anterior, en esta ley el Capítulo IV, se refería al impuesto al Ingreso Global de las personas físicas, en el cual el artículo 76, establecía quienes eran los sujetos de ese impuesto definiéndolos de la siguiente manera:

Artículo 76.- Son objeto del impuesto a que se contrae este capítulo, únicamente los ingresos en efectivo o en especie provenientes de productos o rendimientos del trabajo o del capital, comprendidos en los capítulos I y II de este Título.

Sin embargo el artículo 80 establecía que los ingresos provenientes del arrendamiento, no serían acumulables siempre y cuando el monto obtenido por la renta no excediera de \$700.00 por local arrendado y en caso de que los ingresos excedieran de dicha cantidad, solo sería acumulable para efectos del pago al impuesto global el 50% del ingreso después de realizar la deducción del 30% que autorizaba el artículo 72.

Es conveniente resaltar que en la Ley de 1964 se estableció, para efectos del llamado Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas, una deducción opcional en el artículo 84 de la misma, la cual consistía en que las personas que no hicieran valer las deducciones que el artículo 82 de dicho ordenamiento permitía, tendrían derecho a llevar a cabo una deducción opcional por el importe de un 10% sobre la cantidad que existiera tras restar a los ingresos acumulados las cantidades establecidas en el artículo 81 o bien restar de dichos ingresos la cantidad de \$20,000.00, claro debiendo resaltar que la misma ley preveía que de estas alternativas solo procederá la que represente la cifra más baja.

Otro punto relevante durante la vigencia de esta Ley lo encontramos en una “reforma importante a la administración tributaria. Se expidió un nuevo reglamento Interior de la SHCP y desaparecieron las dependencias administradoras de los impuestos, en este caso, la Dirección General del ISR y la dirección General de causantes Menores. En su lugar se creó la Administración Fiscal Central, encargada de todas las contribuciones federales (excepto las contribuciones aduaneras), y se crearon las administraciones fiscales regionales. De la administración fiscal central, dependía la Dirección General de Recaudación, de Auditoría Fiscal, de Política de ingresos, Jurídica de Ingresos, de Coordinación de Entidades Federativas y de Administración Fiscal Regional. En consecuencia, la administración impositiva dejó de ser en línea vertical (cada impuesto o grupo de impuestos, tenían sus propias autoridades administradoras), para transformarse en una administración de tipo horizontal (todos los impuestos eran administrados por las mismas unidades administrativas), en sus diversas fases de operación.”⁵²

También durante la vigencia de esta Ley, “se intensificó la descentralización de la SHCP, surgen las subprocuradurías fiscales regionales y las delegaciones regionales de la Tesorería de la Federación. El entonces llamado Tribunal Fiscal de la Federación tuvo también una importante transformación y descentralización, al crearse las salas regionales”⁵³.

Tras múltiples cambios y transformaciones dadas durante los dieciséis años de vigencia de la Ley de mil novecientos sesenta y cuatro, en mil novecientos ochenta se llega lo que podemos llamar como la época contemporánea del Impuesto Sobre la Renta.

3.1.8 Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980

En 1980 estando José López Portillo como titular del poder ejecutivo, el martes 30 de Diciembre de 1980, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Impuesto Sobre la Renta que habría de abrogar la Ley del Impuesto Sobre la Renta de

⁵² Doricela Mabarak Cerecedo. Derecho Fiscal Aplicado. Estudio Específico de los Impuestos Edit. Mc graw Hill PP. 164.

⁵³ Ob Cit pp165

1964, la cual de conformidad con lo establecido en el artículo primero transitorio de esta Ley, entro en vigor el 1º de Enero de 1981.

En la estructura de esta ley se puede apreciar la gran similitud que guarda con la Ley actual, así como una mejor distribución de los contribuyentes y de los conceptos gravados que la que se tenía en la Ley de 1964.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980 se encontraba estructurada de la siguiente manera:

Ley del Impuesto Sobre la Renta 1980

TITULO I	DISPOSICIONES GENERALES
TITULO II	DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES
Capítulo I	De los Ingresos
Capítulo II	De las deducciones
Capítulo III	De las pérdidas
Capítulo IV	De las Obligaciones de las Sociedades Mercantiles
Capítulo V	De las Facultades de las Autoridades Fiscales
TITULO III	DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS
TITULO IV	DE LAS PERSONAS FÍSICAS
Capítulo I	De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado
Capítulo II	De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente
Capítulo III	De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles
Capítulo IV	De los ingresos por Enajenación de Bienes
Capítulo V	De los ingresos por Adquisición de Bienes
Capítulo VI	De los Ingresos por Actividades Empresariales

- Capítulo VII De los Ingresos por Dividendos y en general por las Ganancias
Distribuidas por Sociedades Mercantiles
- Capítulo VIII De los Ingresos por Intereses
- Capítulo IX De los Ingresos por Obtención de Premios
- Capítulo X De los Demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas
- Capítulo XI De los requisitos de las Deducciones
- Capítulo XII De la Declaración Anual

TITULO V DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS
PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN
TERRITORIO NACIONAL

Tal como se desprende de la estructura de la Ley, en la misma se aprecia claramente la mejor distribución de los contribuyentes, así como bien determinadas las actividades gravadas en los cinco títulos en los que estaba dividida.

En atención a la naturaleza del presente trabajo, nos enfocaremos concretamente a la regulación establecida para los ingresos obtenidos por la actividad arrendataria, los cuales se encuentran reglamentados en el Capítulo III, Título IV de dicha Ley, sin que a la fecha haya sido modificada dicha clasificación.

En la Ley de 1980, habiendo superado el tema de la aplicación del impuesto por arrendamiento únicamente a los comerciantes y personas morales, se estableció el título IV el cual se refería únicamente a los ingresos que obtenían las personas físicas lo cual se estableció principalmente en el primer párrafo del artículo 74 de dicho ordenamiento, el cual establecía lo siguiente:

Artículo 74.-Están obligados al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes o en crédito. No quedan incluidos los ingresos en servicios...

En tal situación el Título IV de dicha Ley destinó un capítulo entero, a la regulación del pago del Impuesto Sobre la Renta por los Ingresos obtenidos derivado de la Actividad Arrendataria y en General por Otorgar el uso o goce temporal de Inmuebles, siendo éste

el Capítulo III del Título IV de la Ley de 1980, Capítulo que iniciaba en el artículo 89 el cual establecía lo siguiente:

Artículo 89.- Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, lo siguientes:

I.- Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de inmuebles en cualquier otra forma.

II.- Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Para los efectos de este Capítulo los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

En tal virtud, por primera vez se determina de manera clara la obligación de pago del Impuesto en virtud del arrendamiento sin distinción del sujeto obligado, lo que hasta la fecha se ha mantenido con algunos cambios menores. Al igual que en la Ley de 1964, en la Ley en comento se establecieron las deducciones que podían llevar a cabo los contribuyentes que obtuvieran ingresos por la actividad arrendataria en la misma Ley, sin que fuese necesario recurrir al reglamento para conocer las deducciones que podían aplicar las personas físicas que obtenían ingresos de los contenidos en el Capítulo de referencia, las cuales se encontraban establecidas en el artículo 90 de dicha Ley de la siguiente manera:

Artículo 90.- Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo podrán efectuar las siguientes deducciones:

I.- El impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos.

II.- Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.

III.- Los intereses pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles.

IV.- Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios.

V.- El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.

VI.- Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

VII.- La deducción a que se refiere el artículo 91 de esta Ley.

Los contribuyentes podrán optar por deducir el 50% de los ingresos a que se refiere este Capítulo en sustitución de las deducciones a que éste artículo se refiere.

Tratándose de subarrendamiento sólo se deducirá el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

Cuando el contribuyente ocupe como casa habitación parte del inmueble de cual derive el ingreso por otorgar el uso o goce temporal del mismo, no podrá deducir la parte de los gastos, así como tampoco el impuesto predial y los derechos de cooperación de obras públicas que correspondan proporcionalmente a la unidad ocupada en relación con el total de metros cuadrados de construcción del inmueble.

En este artículo se encuentra claramente establecido el origen de la deducción objeto del presente trabajo, ya que tal como se desprende de lo dispuesto por el artículo 90, en el mismo se contiene tras la fracción VII, la deducción opcional o comúnmente denominada como ciega, la cual establecía como monto deducible el 50% de los ingresos que obtuvieran por la actividad arrendataria, condicionando al igual que en la Ley actual, la aplicación de esta deducción en sustitución de todas las demás deducciones permitidas en la Ley.

Por otra parte, en esta ley se establecieron diversas obligaciones a cargo de los contribuyentes que obtuvieran ingresos de los señalados en el Capítulo III, obligaciones principalmente establecidas en los artículos 92 y 94 de la Ley en los cuales se establecieron entre otra las siguientes:

En cuanto a lo establecido en el artículo 92, en el mismo se establecía a los contribuyentes que obtuvieran ingresos de los señalados en el Capítulo tercero, la obligación de efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual durante los meses de Mayo, Septiembre y Enero del siguiente año. En dicho artículo también se estableció que los contribuyentes que obtuvieran ingresos anuales menores al doble del salario mínimo general establecido en su zona económica por esta actividad, se encontrarían relevados de presentar declaraciones provisionales.

Por su parte el artículo 94 establecía a cargo de los contribuyentes las siguientes obligaciones:

- a) Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes
- b) Llevar los libros y registros conforme a lo que señalaba el reglamento de la Ley cuando obtuvieran ingresos superiores a trescientos mil pesos, por los conceptos a que se refiere el Capítulo analizado en el año de calendario anterior, Salvo que optaran por la deducción ciega establecida en el artículo 90 de la Ley.
- c) Expedir recibos por las contraprestaciones recibidas, los cuales debían reunir los requisitos establecidos en el reglamento de la Ley.
- d) Presentar las declaraciones provisionales así como la anual, de acuerdo a los requisitos establecidos por la Ley.

Dentro de los avances y cambios que trajo consigo la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, se encuentra que, en virtud “del artículo 28 Constitucional, mismo que prohíbe la exención de impuestos, se eliminó el rubro de los contribuyentes exentos y en sustitución de este rubro, se incluyó en un Título Tercero, a todas las personas morales no sujetas al pago del gravamen al que se tituló: *De las personas morales no contribuyentes*. Se eliminaron las famosas bases especiales de tributación, sustituyéndose por capítulos dedicados a personas morales o físicas de régimen simplificado. Por primera vez se trató en esta ley el caso de los holdings o sociedades mercantiles controladoras. Se estableció el régimen fiscal de estas personas y desde luego, de las sociedades controladas, se reguló el sistema de donativos como gastos deducibles; se introdujeron los sistemas electrónicos, como instrumentos eficaces de control fiscal; se sometieron a variados y a veces, exagerados requisitos a las

deducciones para efectos fiscales (precio máximo de automóviles para funcionarios de las empresas, las características de los automóviles utilitarios, etc).”⁵⁴

En esta ley se introdujeron nuevas y muy importantes instituciones y figuras impositivas, que tuvieron como objetivo fundamental, evitar no solo la evasión, sino la elusión fiscal. “Durante la vigencia de esta ley, se creó el modelo para presentar primero, declaraciones fiscales ante las instituciones de crédito y posteriormente, para hacerlo por Internet; en general se dieron en la ley abrogada en época reciente, grandes avances, que han sido recogidos por la Ley ahora vigente, la cual, presenta realmente pocas innovaciones en la materia.”⁵⁵

Sin embargo aún cuando los cambios hasta este momento más significativos fueron en la Ley de 1980, es importante señalar que tras veintidós años de vigencia de la Ley mencionada, resultaba necesaria la expedición de un nuevo ordenamiento más adecuado a la realidad actual, por lo que en el año de 2002, fue expedida la nueva y que podríamos llamar vigente Ley de Impuesto Sobre la Renta, que si bien ha sido reformada en múltiples ocasiones, la misma se mantiene hasta la fecha sin cambios significativos.

3.1.9 Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002

Mediante decreto emitido por el entonces Presidente de la República Vicente Fox Quesada, el primero de Enero de 2002 en el Diario Oficial de la Federación, fue promulgada la Ley del Impuesto sobre la Renta que habría de abrogar la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de Diciembre de 1980 anteriormente expuesta.

Esta nueva Ley de 2002, fue más extensa que las anteriores ya que mientras la Ley de 1980 constaba de 162 artículos, la Ley de 2002 constaba de 221 artículos, los cuales pormenorizaban de manera más detallada algunas disposiciones que en la Ley anterior quedaron muy ambiguas, o bien completamente desatendidas.

⁵⁴ Ob cit pp 166

⁵⁵ Idem 166

En cuanto a la estructura de la Ley, esta continuó con el esquema establecido por la Ley anterior, consistente en títulos, capítulos y secciones, algunos de los cuales no existían como tales en la Ley de 1980. La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002 complemento acertadamente, algunos aspectos que la Ley anterior no contempló de manera tan meticulosa, como por ejemplo lo referente a los regímenes fiscales preferentes, o bien el régimen simplificado para las personas morales, aportaciones acertadas que han sido incorporadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual quedó estructurada de la siguiente manera:

ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2002

TITULO I DISPOSICIONES GENERALES

TITULO II DE LAS PERSONAS MORALES

Disposiciones Generales

Capítulo I De los Ingresos

Capítulo II De las deducciones

 Sección I De las Deducciones en General

 Sección II De las Inversiones

Capítulo III Del ajuste por Inflación

Capítulo IV De las Instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de los
almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras,
uniones de crédito y de las sociedades de inversión de capitales

Capítulo V De las pérdidas

Capítulo VI Del régimen de consolidación fiscal

Capítulo VII Del régimen simplificado

Capítulo VIII De las obligaciones de las personas morales

Capítulo IX De las facultades de las autoridades

TITULO III DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES
NO LUCRATIVOS

TITULO IV DE LAS PERSONAS FISICAS

Disposiciones Generales

- Capítulo I De los Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
- Capítulo II De los Ingresos por actividades empresariales y profesionales
 - Sección I De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales
 - Sección II Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales
 - Sección III Del régimen de pequeños contribuyentes
- Capítulo III De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles
- Capítulo IV De los ingresos por enajenación de bienes
- Capítulo V De los ingresos por adquisición de bienes
- Capítulo VI De los ingresos por intereses
- Capítulo VII De los ingresos por la obtención de premios
- Capítulo VIII De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales
- Capítulo IX De los demás ingresos que obtengan las personas físicas
- Capítulo X De los requisitos de las deducciones
- Capítulo XI De la declaración anual

TITULO V DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL

TITULO VI DE LOS TERRITORIOS CON REGIMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

- Capítulo I De las inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes
- Capítulo II De las empresas multinacionales

TITULO VII DE LOS ESTIMULOS FISCALES

Tal como se puede apreciar, la Ley del impuesto Sobre la Renta de 2002, continuó con la estructura establecida por la Ley de 1980, sin embargo en esta nueva ley se encuentran algunas modificaciones importantes, como lo es la aparición en esta última Ley “Del Ajuste por Inflación”, dentro del capítulo tercero, Título segundo, referente este último a las personas morales. De igual manera resulta conveniente señalar que en la presente ley se hace un cambio en su Título Tercero, el cual era destinado a regular el Régimen de las Personas Morales con fines no Lucrativos, título que cambió su denominación a De las Personas Morales no Contribuyentes y se mantuvo con ese nombre hasta el año 2001, y con la promulgación de la Ley en comento de nueva cuenta fue modificado para quedar con el título que le fue dado en la Ley de 1980, el cual hasta la fecha se establece como Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos.

De igual manera, en esta Ley se agrega en el Título Sexto la regulación relativa al tratamiento dado en los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales, regulación que en la Ley de 1980 no existía. Por su parte el Título Séptimo de la Ley de 1980, relativo al Sistema Tradicional del Impuesto Sobre la Renta aplicado a las Actividades Empresariales, es eliminado en la Ley de 2002, y en su lugar fue establecida la Regulación de los Estímulos Fiscales, regulación que se encontraba justamente en el Título sexto de la Ley de 1980.

Por lo que respecta a la regulación del pago del impuesto derivado de los Ingresos Obtenidos por Arrendamiento, esta regulación se encuentra ubicada al igual que en la Ley de 1980, en el Título IV “De las Personas Físicas”, Capítulo III “De los Ingresos por Arrendamiento y en General por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles”, sin embargo a pesar de que la ubicación de la regulación de estos ingresos no fue modificada, esto no sucedió en el contenido de dicha regulación, ya que tras diversas reformas llevadas a cabo a la Ley de 1980, la regulación de los ingresos por arrendamiento si fue modificada, por lo cual resulta conveniente hacer un breve análisis de esta situación.

En la Ley de 1980, la regulación del tema objeto del presente trabajo se encontraba principalmente en los artículos 89 y 90 los cuales establecían en la parte conducente lo siguiente:

Artículo 89.- Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, lo siguientes:

I.- Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de inmuebles en cualquier otra forma.

Artículo 90.- Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo **podrán efectuar las siguientes deducciones:**

...Los contribuyentes podrán optar por deducir el 50% de los ingresos a que se refiere este Capítulo en sustitución de las deducciones a que éste artículo se refiere.

Ahora bien, el artículo 89, se mantuvo sin cambios, sin embargo el artículo 90, en el cual se establecía la deducción opcional fue adicionado mediante la reforma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de Diciembre de mil novecientos noventa, adición que consistió en agregar un párrafo a la fracción VI, del artículo 90, por lo que dicho artículo hasta la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2001, establecía en la parte conducente lo siguiente:

Artículo 89.- Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, lo siguientes:

I.- Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de inmuebles en cualquier otra forma.

Artículo 90.- Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo **podrán efectuar las siguientes deducciones:**

VI.- Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles **para casa habitación, podrán optar por deducir el 50% de los ingresos a que se refiere este Capítulo**, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. **En los demás casos, se podrá optar por deducir el 35%**, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere.

Tal como se puede apreciar, en la regulación existente hasta 2001 respecto de la deducción opcional, la misma distinguía claramente la deducción permitida para las personas físicas que obtuvieran ingresos por la actividad arrendataria que destinaran dichos inmuebles a la casa habitación, quienes en su caso podían deducir el 50% de los ingresos que obtuvieran por dicho concepto, mientras que los contribuyentes que obtuvieran el ingreso por la misma actividad pero que destinaran el inmueble a un uso diverso del habitacional, únicamente podían deducir el 35% del ingreso que obtuvieran por el arrendamiento.

Esta situación tuvo por consecuencia que distintos contribuyentes se inconformaran con dicha deducción ya que si bien lo que se grava es la actividad, no tenía porque darse un trato distinto a los contribuyentes si estos obtenían un ingreso por arrendar un inmueble con independencia de que el mismo fuera destinado a un uso comercial, o bien para casa habitación.

En este contexto retoman importancia algunos de los argumentos que fueron vertidos en un amparo en revisión el cual fue promovido por Guillermo Garza Morales, mismo que fue resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y versó respecto de la inconstitucionalidad del precepto antes referido, dicho amparo en revisión fue radicado bajo el Número 1092/99 y en el cuerpo del mismo se refieren algunos argumentos hechos valer, así como consideraciones del Señor Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación José de Jesús Gudiño Pelayo, quien fungió como Ministro Ponente en dicha Revisión; dignas de análisis tales como las siguientes:

“Resulta en extremo obvio que la autoridad "responsable, se olvida del principio de equidad "tributaria que radica esencialmente en la igualdad "ante la ley, de

todos los sujetos pasivos de un "mismo tributo", ya que con el criterio erróneo, respecto a la deducción de ingresos provenientes "de arrendamiento de inmuebles destinados a casa habitación" y respecto a aquellos ingresos que no se destinen a ese fin, pretende tratar desigual a los iguales sin haber una justificación jurídica que permita tal distinción, por lo que ha de concluirse "que el citado artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el cual se basa y funda la autoridad responsable, no satisface las exigencias de legalidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Dentro de la ejecutoria de amparo que dio origen a dicha revisión se encuentra un razonamiento bastante interesante vertido por el presidente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito el cual se encuentra referido en el considerando cuarto del Juicio de Amparo radicado bajo el número de expediente A. D. 226/99, mismo que es del tenor siguiente:

"CUARTO.- Es fundado el único concepto de "violación expresado. -- En efecto, la sala "responsable incorrectamente determinó que del "artículo 90, párrafo segundo, de la fracción VI, de "la Ley del Impuesto Sobre la Renta se advertía que "los contribuyentes que otorguen el uso o goce "temporal de inmuebles para casa habitación "podrán deducir el 50% de los ingresos obtenidos "por tal concepto y tratándose de los ingresos "obtenidos por arrendamiento de inmuebles que no "se destinen a casa habitación corresponde "aplicarle la deducción del 35% establecida en el "citado dispositivo legal, y que por lo tanto, si la "autoridad demandada había considerado en la "resolución entonces impugnada, que el actor "solamente tenía derecho a deducir el 50% de los "ingresos que obtenga por arrendamiento de "inmuebles destinados a casa habitación y "respecto a los ingresos que perciba por "arrendamiento de inmuebles que no se destinen a "ese fin, únicamente podrán deducir el 35%, "entonces la resolución impugnada se encontraba "ajustada a derecho. --- Lo anterior es así, ya que el "artículo 90, párrafo segundo, de la fracción VI, de "la Ley del Impuesto Sobre la Renta, literalmente "establece lo siguiente: "Artículo 90.- Las "personas que obtengan ingresos por los "conceptos a que se refiere este capítulo, podrán "efectuar las siguientes deducciones: ...VI.- Los "contribuyentes que otorguen el uso o goce "temporal de inmuebles para casa habitación "podrán optar por deducir el 50% de los ingresos a "que

se refiere este capítulo, en substitución de las "deducciones a que este artículo se refiere. En los "demás casos, se podrá optar por deducir el 35%, "en substitución de las deducciones a que este "artículo se refiere". --- Sin embargo, contrario a lo "estimado por la sala responsable, este órgano "colegiado considera que de una interpretación "adecuada al citado precepto, se advierte que "contraviene el principio de equidad tributaria que "radica esencialmente en la igualdad ante la ley de "todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los "que deben de recibir trato igual en cuanto a la "causación, ya que establece a favor de los "contribuyentes la posibilidad de deducir el 50% de "ingresos obtenidos por otorgar el uso o goce "temporal de inmuebles destinados a casa "habitación, y un 35% en los demás casos, en "sustitución de las citadas deducciones, es decir, "no obstante que la obtención de ingresos es de "una misma actividad, de un mismo grupo de "contribuyentes les da un trato desigual, por lo "tanto debe aplicarse al quejoso el porcentaje del "50% de deducción no sujeta a comprobación "sobre la totalidad de ingresos que obtuvo por "concepto de arrendamiento de inmuebles "destinados a casa habitación y de inmuebles "destinados a otros fines, pues se trata de una "misma actividad y contribución."

En virtud de lo anterior, es que la adición del segundo párrafo al artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si bien parecía atender a un buen fin, que en apariencia velaba por el interés de los contribuyentes, la misma generó una gran contrariedad tanto en el ánimo de los contribuyentes, así como al momento de la impartición de justicia en atención a los principios constitucionales que rigen a los impuestos, por lo que dicha deducción fue en diversas ocasiones señalada como Inconstitucional. No obstante lo anterior en Enero de 2002, fue publicada en el Semanario Judicial de la federación y su gaceta, en el tomo XV, página seis, una jurisprudencia emitida por el Pleno en la cual se determinó que la deducción opcional del 50% permitida para los contribuyentes que obtuvieran ingresos por arrendamiento de inmuebles destinados a casa habitación no violaba el principio de Equidad Tributaria, jurisprudencia que fue emitida en los siguientes términos:

RENTA, CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO. LA DEDUCCIÓN DEL CINCUENTA POR CIENTO DE LOS INGRESOS PERCIBIDOS POR ARRENDAMIENTO DE CASA-HABITACIÓN, ESTABLECIDA EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 90 DE LA LEY RELATIVA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE A PARTIR DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UNO).

El legislador se encuentra constitucionalmente facultado para establecer distinciones en el tratamiento de los contribuyentes, con tal que dicha regulación no resulte caprichosa o injustificada. El artículo 90, fracción VI, segundo párrafo que establece como opción de los contribuyentes el deducir el cincuenta por ciento de los ingresos recibidos por arrendamiento si el inmueble se destina a casa-habitación y el treinta y cinco por ciento a otro uso no viola el principio constitucional de equidad tributaria, dado que la distinción no resulta injustificada o caprichosa, al desprenderse que se trata de incentivar el que se otorgue el uso o goce temporal de inmuebles para vivienda, lo que no sólo pretende alentar la solución de una necesidad socioeconómica, sino además se encuentra establecido como un derecho programático en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el penúltimo párrafo del artículo 4o.

P./J. 151/2001

Amparo en revisión 1664/96. Cristina Massieu García. 29 de mayo de 1997. Mayoría de nueve votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretaria: María Elena Leguizamo Ferrer.

Amparo en revisión 3499/97. Andrea Medina Rosas. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 95/98. Laura Paulina Bátiz Morfín. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo directo en revisión 1092/99. Guillermo Garza Morales. 15 de noviembre de 1999. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo directo en revisión 93/2001. María Isabel Canavati Hadjopoulos. 22 de noviembre de 2001. Mayoría de ocho votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ausentes: Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy once de diciembre en curso, aprobó, con el número 151/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a once de diciembre de dos mil uno.

Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. Tomo XV, Enero de 2002. Pág. 6. Tesis de Jurisprudencia.

No obstante lo anterior, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002, misma que podríamos considerar hasta el día de hoy como la vigente pues no ha tenido reformas sustancialmente significativas, las disposiciones a este respecto se encuentran de la siguiente manera:

CAPÍTULO III
DE LOS INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR
OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES INMUEBLES

Artículo 141. Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

- I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.
- II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en el que sean cobrados.

Artículo 142. Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:

- I. Los pagos efectuados por el impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como por las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos y, en su caso, el impuesto local pagado sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
- II. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.
- III. Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles. Se considera interés real el monto en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación. Para determinar el interés real se aplicará en lo conducente lo dispuesto en el artículo 159 de esta Ley.
- IV. Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la Ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, efectivamente pagados.
- V. El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.
- VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por deducir el 35% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. Quienes ejercen esta opción podrán deducir, además, el

monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial de dichos inmuebles correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos en el ejercicio según corresponda.

Tratándose de subarrendamiento sólo se deducirá el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

Cuando el contribuyente ocupe parte del bien inmueble del cual derive el ingreso por otorgar el uso o goce temporal del mismo u otorgue su uso o goce temporal de manera gratuita, no podrá deducir la parte de los gastos, así como tampoco el impuesto predial y los derechos de cooperación de obras públicas que correspondan proporcionalmente a la unidad por él ocupada o de la otorgada gratuitamente. En los casos de subarrendamiento, el subarrendador no podrá deducir la parte proporcional del importe de las rentas pagadas que correspondan a la unidad que ocupe o que otorgue gratuitamente.

La parte proporcional a que se refiere el párrafo que antecede, se calculará considerando el número de metros cuadrados de construcción de la unidad por él ocupada u otorgada de manera gratuita en relación con el total de metros cuadrados de construcción del bien inmueble.

Cuando el uso o goce temporal del bien de que se trate no se hubiese otorgado por todo el ejercicio, las deducciones a que se refieren las fracciones I a V de este artículo, se aplicarán únicamente cuando correspondan al periodo por el cual se otorgó el uso o goce temporal del bien inmueble o a los tres meses inmediatos anteriores al en que se otorgue dicho uso o goce.

Tal como se desprende de la anterior transcripción, actualmente los ingresos obtenidos por la actividad arrendataria se encuentran regulados sin establecer una distinción respecto de la finalidad a la que sea destinada el inmueble que sea otorgado en arrendamiento, resolviendo el problema planteado anteriormente de manera favorable al Fisco Federal, pues si la distinción implicaba problemas y contradicciones, resultó más sencillo disminuir de manera general la deducción opcional permitida y con ello acabar con la controversia suscitada a este respecto. Sin embargo para entender claramente las características del arrendamiento, así como si dicha actividad pudiera entenderse diferente si el inmueble es destinado para uso habitacional o comercial resulta conveniente analizar la figura del arrendamiento así como la regulación actual que rige en materia impositiva a los contribuyentes que obtienen ingresos por dicha actividad.

CAPITULO 4 REGULACION ACTUAL DE LOS INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES INMUEBLES CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El origen de estos ingresos, se encuentra en el contrato de arrendamiento, y al respecto de este contrato habría algunos detalles que hay que resaltar.

4.1 El contrato de arrendamiento Definición

El contrato de arrendamiento en la legislación mexicana actualmente se encuentra establecido en el título sexto del Código Civil Federal, sin embargo en dicho ordenamiento no se encuentra establecida una definición del mismo ya que únicamente se establece cuando existe el arrendamiento en el artículo 2398, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 2398.- Hay arrendamiento cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto.”

Este artículo fue inspirado en el Código Civil Español de Florencio García Coyena⁵⁶, cuyo artículo 1473 definía al arrendamiento como “un contrato por el cual una de las partes se obliga a ceder a la otra el uso o goce de una cosa por un precio determinado”, sin embargo en estos preceptos legales no se establece una definición clara de dicho contrato por ende es que hay que establecer algunas características que no se mencionan claramente en los preceptos legales anteriormente transcritos.

El contrato de Arrendamiento es un contrato de tracto sucesivo, negociado, bilateral, sinalagmático perfecto, oneroso, conmutativo, principal, nominado, formal, y tiene el carácter de ser respecto del arrendatario “intuitu personae” ya que éste no puede ceder o arrendar a su vez sin autorización previa del arrendador.

⁵⁶ Ramón Sanchez Medal. De los contratos Civiles Edit. Porrúa, pp. 233

Es de tracto sucesivo, dado que se celebra en un momento determinado y derivado de dicha celebración se generan obligaciones que se cumplen durante la vigencia del mismo.

Negociado: Porque las partes tienen la posibilidad de discutir las prestaciones que son objeto del contrato que celebran.

Bilateral: Porque intervienen la voluntad de dos partes entre quienes se generan obligaciones recíprocas e interdependientes.

Sinalagmático Perfecto: Dado que al momento de celebrarse se generan obligaciones recíprocas a cargo de ambas partes.

Oneroso: Porque los provechos y gravámenes son recíprocos.

Conmutativo: Dado que desde el momento de la celebración de dicho contrato, las prestaciones a cargo de las partes son ciertas y existentes.

Principal: Dado que existe por sí mismo y no requiere de la existencia de otro contrato ni de otra obligación para existir.

Nominado: También llamados típicos dado que este tipo de contrato se encuentra debidamente reglamentado en la ley.

Formal: Dado que la ley requiere que la voluntad de las partes sea expresada por escrito ya sea mediante documento público o privado para su validez

En atención a las características anteriormente expuestas podemos establecer la siguiente definición

El arrendamiento es la manifestación de voluntades mediante la cual una persona denominada arrendador, se obliga a proporcionar a la otra persona denominada

arrendatario, el uso o goce temporal de un bien (en este caso un bien inmueble), a cambio de una contraprestación denominada renta, misma que consiste en una prestación cierta y determinada generalmente en dinero, la cual en atención a que es un contrato de tracto sucesivo, se genera de manera periódica por lo general se pacta el pago de la renta de manera mensual. En el derecho común el contrato de arrendamiento destinado a casa habitación no puede tener una duración menor a un año.

4.1.1 Elementos del contrato de arrendamiento

En virtud de la definición anteriormente dada, se establecen los elementos principales del arrendamiento los cuales son:

- Arrendador
- Arrendatario
- Renta

4.1.2 Derechos y Obligaciones del arrendador

Como ha quedado expuesto, el arrendador es la persona que transmite al arrendatario el uso o goce temporal de un inmueble, a cambio de una prestación cierta y determinada denominada renta, sin embargo, esta no es la única obligación que se genera a cargo del arrendador, ya que además de la anterior, a su cargo tiene diversas obligaciones las cuales se encuentran contempladas en el Código Civil Federal, obligaciones entre las cuales se establecen las siguientes:

Artículo 2412.- El arrendador está obligado, aunque no haya pacto expreso:

I.- A entregar al arrendatario la finca arrendada, con todas sus pertenencias y en estado de servir para el uso convenido; y si no hubo convenio expreso, para aquel a que por su misma naturaleza estuviere destinada, así como en condiciones que ofrezcan al arrendatario higiene y seguridad del inmueble.

II .-A conservar la cosa arrendada en buen estado, salvo el deterioro normal del uso que sufra el inmueble durante el arrendamiento, haciendo para ello todas las reparaciones necesarias; así como, las obras de mantenimiento para la conservación, funcionalidad y seguridad del inmueble.

III .- A no estorbar ni embarazar de manera alguna el uso de la cosa arrendada, a no ser por causa de reparaciones urgentes e indispensables.

IV.- A garantizar el uso o goce pacífico de la cosa por todo el tiempo del contrato.

V.- A responder de los daños y perjuicios que sufra el arrendatario por los defectos o vicios ocultos de la cosa, anteriores al arrendamiento.

Con independencia de las obligaciones establecidas en el artículo anterior, en el mismo Código se establecen diversas obligaciones a cargo del arrendador las cuales consisten en lo siguiente:

- a) Entregar la cosa en el lugar y tiempo convenido y si no hubo convenio, se entregará luego de que el arrendador haya sido requerido para tal efecto.
- b) De igual manera, el arrendador se encuentra impedido para mudar la forma de la cosa arrendada así como tampoco intervenir en el uso legítimo de la cosa, salvo el caso en el que sea indispensable una reparación urgente, caso que se encuentra establecido en la fracción III del artículo 2412.
- c) El arrendador en caso de incumplir con las reparaciones que se encuentran a su cargo, siempre y cuando estas resulten necesarias para poder usar la cosa para la que se encuentre destinada, podrá hacerse acreedor el arrendador a que a elección del arrendatario sea rescindido el contrato o bien que el juez determine lo que en derecho corresponda existiendo la posibilidad de que el arrendador tenga que pagar los daños y perjuicios ocasionados al arrendatario por la omisión.
- d) De igual manera el arrendador se encuentra obligado a responder al arrendatario de los vicios o defectos con que cuente e bien arrendado, aún cuando los mismos no hayan sido de su conocimiento o bien hayan surgido durante el arrendamiento siempre y cuando estos no sean causados por culpa del arrendatario.
- e) En caso de que exista un saldo a favor del arrendatario, el arrendador al término del contrato se encuentra obligado a devolverlo.
- f) En caso de que el arrendatario le hubiere hecho mejoras al bien arrendado, el arrendador se encuentra obligado a pagarlas, en los siguientes casos:
 - i. Si en el contrato o posteriormente lo autorizó a hacerlas.
 - ii. Cuando se trata de mejoras útiles o urgentes por causa de fuerza mayor y por esta causa se rescinda el contrato.
 - iii. Si el arrendamiento fuere por tiempo indeterminado y el arrendatario realizó mejoras que no pudo disfrutar debido a que el arrendador dio por terminado el contrato.

En virtud de todo lo anterior es claro que si bien la obligación principal para el arrendador es otorgar el bien para su uso a favor del arrendatario, es claro que dicha obligación aunque es la principal no es la única.

Por su parte el arrendatario al igual que el arrendador no solo tiene el derecho de usar el bien arrendado, ya que tiene algunos otros derechos y obligaciones a su cargo que, al igual que el arrendador si bien no resultan ser los principales que se generan de este contrato, si resultan importantes ya que los derechos y obligaciones del arrendatario no se constriñen únicamente a pagar la renta.

4.1.3 Derechos y Obligaciones del arrendatario

Tal como ha quedado expuesto el arrendatario es la persona que obtiene el uso o goce temporal de un bien inmueble a cambio de una contraprestación cierta y en dinero que otorga al arrendador la cual se denomina renta, sin embargo los derechos y obligaciones del arrendatario no se constriñen únicamente a realizar esta prestación a favor del arrendador ya que si bien esta es la principal, no es la única.

Las obligaciones a cargo del arrendatario, se encuentran establecidas en el Código Civil Federal, principalmente en el artículo 2425 el cual establece lo siguiente:

Artículo 2425.- El arrendatario está obligado:

I.- A satisfacer la renta en la forma y tiempo convenidos.

II.- A responder de los perjuicios que la cosa arrendada sufra por su culpa o negligencia, la de sus familiares, sirvientes o subarrendatarios.

III.-A servirse de la cosa solamente para el uso convenido o conforme a la naturaleza y destino de ella.

Sin embargo, de igual manera que en el caso del arrendador, en el ordenamiento citado, adicionalmente a las enunciadas con anterioridad, se establecen diversos derechos y obligaciones a cargo del arrendatario, mismos que consisten en lo siguiente:

- a) *Derivado de la naturaleza del contrato de marras, el arrendatario se encuentra obligado a hacer del conocimiento del arrendador las reparaciones que tengan que hacerse al inmueble a la brevedad, dado que en caso contrario, podría hacerse acreedor a pago de los daños y perjuicios que cause la omisión de estos.*
- b) *El arrendatario se encuentra obligado a hacer del conocimiento del propietario toda usurpación o daño que sea causado al bien arrendado por un tercero o bien, que le vaya a ser causada, a la brevedad; esto sin perjuicio del derecho que tiene el arrendatario de defender como poseedor la cosa dada en arrendamiento.*
- c) *De igual manera el arrendatario se encuentra obligado a pagar la renta desde el día en que recibe el bien, aun y cuando el contrato haya sido celebrado con anterioridad.*
- d) *La renta deberá pagarse en el lugar convenido y a falta de convenio se pagará en el despacho o casa habitación del arrendatario.*
- e) *El arrendatario en caso de incendio, estará obligado a pagar los daños materiales y perjuicios que se causen salvo que el incendio se deba a un caso fortuito u fuerza mayor, salvo que fuego haya sido comunicado de otro lado y haya tomado las medidas necesarias para evitar la propagación del mismo.*
- f) *En caso de ser varios arrendatarios todos serán responsables salvo en el caso en el que se determine donde fue que se originó el fuego o bien que uno de los arrendatarios acredite fehacientemente que en su parte no fue posible que se originara el incendio.*
- g) *El arrendatario no puede variar la cosa que tiene en arrendamiento sin consentimiento del arrendador y en caso de variarla, se encuentra obligado a devolverla al estado anterior en que le fue otorgada, ya que de lo contrario deberá pagar al arrendador los daños y perjuicios que dicha variación genere.*

Derechos del arrendatario

- a) *No pagará la renta durante el tiempo que le sea impedido por caso fortuito o fuerza mayor el uso total del bien arrendado y la misma no se causará, sin embargo si el impedimento dura más de dos meses, el arrendatario tendrá derecho a la rescisión del contrato.*
- b) *Si la restricción solo es parcial, el arrendatario tendrá derecho a pedir la disminución parcial de la renta convenida o bien las partes podrán optar por la rescisión del contrato.*
- c) *El arrendatario que por causa de reparaciones pierda el uso total o parcial de la cosa, tiene derecho a no pagar el precio del arrendamiento, a pedir la reducción de ese precio o la rescisión del contrato, si la pérdida del uso dura más de dos meses, en sus respectivos casos.*
- d) *Si la misma cosa se ha dado en arrendamiento separadamente a dos o más personas y por el mismo tiempo, prevalecerá el arrendamiento primero en fecha, salvo que se tenga la posesión material; en todo caso, predominará el arrendamiento del que tiene en su poder la cosa arrendada.*
- e) *El arrendatario que resulte afectado en virtud del supuesto anterior, será indemnizado por los daños y perjuicios causados, sin que sea menor al equivalente a tres meses del monto de la renta acordada. Si el arrendamiento debe ser inscrito en el Registro, sólo vale el inscrito.*
- f) *En los Arrendamientos que han durado más de tres años, tiene el arrendatario derecho, si está al corriente en el pago de las rentas, a que en igualdad de condiciones, se le prefiera a otro interesado en el nuevo arrendamiento del inmueble. También gozará del derecho de preferencia si el propietario quiere vender el inmueble arrendado.*

Al respecto de este contrato es necesario resaltar que el arrendamiento solo genera obligaciones o un derecho de crédito, pero no da nacimiento a un derecho real. El derecho del arrendatario al uso de la cosa arrendada es un derecho personal o de crédito no un derecho real

4.2 Objeto del Impuesto sobre los ingresos obtenidos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles

En el arrendamiento, el objeto del impuesto es la renta, es decir los ingresos obtenidos por la actividad arrendataria, aclarando que lo que se encuentra gravado no es la actividad arrendataria, sino los ingresos que por dicha actividad se obtienen ya que la actividad arrendataria es la fuente del impuesto, y lo que se encuentra gravado es la renta, ya que la misma representa un incremento en el haber patrimonial del arrendador el cual se encuentra gravado y por tanto debe de pagar el impuesto correspondiente.

En el Título IV, Capítulo III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra establecido el tratamiento fiscal que se le da a los ingresos obtenidos por personas físicas derivado del arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles resaltando que el tratamiento dado a personas morales respecto de esta actividad es un poco diferente.

Por otra parte en el artículo 141 de la misma Ley se encuentra establecido cuales son los ingresos que se encuentran gravados es decir, en dicho artículo se encuentra establecido el objeto del impuesto, por tanto resulta conveniente analizar lo establecido en el mismo y al respecto dicho numeral establece lo siguiente:

Artículo 141.- Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles los siguientes:

I.- Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.

II.- Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Por tanto, el objeto del impuesto en el caso que nos ocupa, se encuentra debidamente señalado en la primera parte del artículo transcrito, el cual señala que se

consideran ingresos (objeto del impuesto) los obtenidos por las actividades que se encuentran señaladas en las dos fracciones es decir:

- Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.
- Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Por tanto podemos concluir que constituyen el objeto del impuesto, los ingresos que se obtengan por las actividades señaladas, dado que tal como se expuso, el ingreso por dicha actividad es lo que constituye el objeto del impuesto ya que es lo que efectivamente se encuentra gravado.

4.3 Elementos del impuesto sobre los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles conforme a la Ley del impuesto sobre la renta.

En la Ley del impuesto Sobre la Renta, se encuentra establecida la carga impositiva a los ingresos obtenidos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles: Dicho impuesto tal como ha quedado expuesto debe encontrarse debidamente establecido en la Ley y en atención al principio de certidumbre es que en la misma ley se debe proporcionar una explicación clara de la forma en que el mismo será aplicado y de igual manera debe expresar quienes serán los sujetos obligados al pago de dicho impuesto.

4.4.1 Sujetos

Retomando lo expuesto en la relación jurídico tributaria, el sujeto activo debe entenderse como aquel sujeto que se encuentra facultado para exigir del sujeto pasivo el cumplimiento de la contraprestación pactada, esta figura es retomada por el Estado, ya que éste al tener el Imperium, es quien se encuentra facultado para exigir el cumplimiento

de la obligación a cargo del contribuyente, sin embargo la figura del sujeto pasivo debe encontrarse debidamente especificada y determinada dado que en caso contrario, esto podría generar un estado de incertidumbre que a la postre generaría una serie de conflictos entre los contribuyentes y el Estado, ya que tal como se desprende del principio de certidumbre de Adam Smith, es necesario el poder determinar claramente quienes son los contribuyentes que se encuentran obligados a llevar a cabo el pago del impuesto en cuestión, en el presente caso el impuesto sobre los ingresos derivados del arrendamiento.

En atención a lo anterior, tal como lo refiere Adam Smith en el principio de certidumbre, resulta fundamental el que se exponga de manera clara quienes son los sujetos que se encuentran obligados a realizar el pago correspondiente del impuesto.

Retomando el principio de legalidad y certidumbre, se debe exponer de manera clara quienes son las personas que se encuentran obligadas al entero del impuesto, por tanto es necesario que los contribuyentes se encuentren en aptitud de poder identificar plenamente si se encuentran obligados o no en términos de la Ley y en su caso, la misma deberá ser clara con respecto a la obligación que impone, ejemplo de lo anterior lo tenemos entre otros en los artículos 142, 143, y 145, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que en la parte conducente establecen lo siguiente:

“Artículo 142. Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:...”

“Artículo 143. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, efectuarán los pagos provisionales mensualmente...”

“Artículo 145. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones...”

En atención a los preceptos anteriormente señalados, es claro que, las personas a que se refieren los preceptos transcritos, quedan debidamente identificadas ya que las obligaciones que se imponen, se refieren a las personas que obtengan los ingresos establecido en el Capítulo de referencia por tanto cualquier persona que obtenga ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles derivadas del arrendamiento, subarrendamiento, etc., se sabrá obligado a efectuar del pago del impuesto correspondiente, dado que estos tal como se aprecia de lo expuesto, serán determinados por el objeto mismo del impuesto.

4.4.2 Objeto

El objeto del impuesto tal como se expuso anteriormente, es la actividad que se encuentra gravada directamente y toda vez que es la misma ley la que establece como criterio de vinculación para identificar a los sujetos obligados al pago del impuesto la actividad o la fuente que lo origina, resulta fundamental para saber quienes se encuentran obligados al pago del impuesto, el determinar el objeto del tributo para que, a partir de esta determinación, los contribuyentes se encuentren en aptitud de dilucidar si se encuentran o no obligados al entero del impuesto en cuestión y en que casos se actualiza la hipótesis normativa.

En virtud de lo anterior es que en el artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establece claramente el objeto del impuesto en cuestión ya que el mismo establece lo siguiente:

Artículo 141. Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

- I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.

II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en el que sean cobrados.

Una vez analizado el artículo anterior, se puede llegar a determinar quiénes son los sujetos obligados a realizar el pago del impuesto, ya que el objeto del impuesto es el factor determinante para la identificación de los sujetos obligados al entero del mismo, por tanto una persona que obtenga ingresos por arrendar un bien inmueble, se encuentra obligado a pagar el impuesto correspondiente, el cual será determinado a partir de la aplicación de lo que se denomina la determinación del impuesto a pagar, tomando como elementos básicos la base gravable, la tasa y la tarifa

4.4.3 Base gravable

La base gravable, también conocida como base imponible, o base del impuesto es la cantidad a partir de la cual se va a determinar el impuesto, por regla general deber entenderse la cantidad a partir a la cual se le aplicaran las tasas que se encuentran establecidas en la ley para la determinación del impuesto por enterar.

En palabras del Maestro Ernesto Flores Zavala, “la Base del impuesto, es “La cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc...”⁵⁷

Es conveniente resaltar que todas las contribuciones se encuentran determinadas a partir de una base, sin embargo, ésta no siempre se obtiene de la misma manera, es decir existen diversas bases para la determinación del impuesto por pagar, las cuales

⁵⁷ Ernesto Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas, 34 Edición, Editorial Porrúa. Pag 129.

atienden a las diferentes circunstancias, como por ejemplo el origen de los ingresos, si se permite realizar determinadas deducciones al ingreso registrado, etc. Esta clasificación de las bases se encuentra debidamente retomada y expuesta por el maestro Carrasco Iriarte, cuando manifiesta que “en cuanto a la definición de las bases se tienen en cuenta fundamentalmente la base bruta, neta, fija, variable y la presuntiva. las cuales expone de manera muy concreta y breve de la siguiente manera:

- a) **Base Bruta**.- Es aquella que no admite deducciones.
- b) **Base Neta**.- Se presenta cuando se permiten las deducciones.
- c) **Base Fija**.- Es aquella que no varía y resulta igual para todos.
- d) **Base Variable**.- Se contempla por lo general en la aplicación de la progresividad impositiva, de tal manera que conforme aumenta tal base, se incrementa la tasa por pagar.
- e) **Base Presuntiva**.- Ocurre cuando por cuestiones especiales, la norma permite a la autoridad determinar presuntivamente ingresos, utilidades, actos, actividades, activos, etc., por ejemplo cuando el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria se oponga u obstaculice el inicio o desarrollo de facultades de comprobación, u omite presentar declaraciones en un ejercicio fiscal.”⁵⁸

Para la obtención de la base imponible en el caso de los ingresos obtenidos por la actividad arrendataria, ésta es la denominada **base neta**, la cual se obtiene restando del total de los ingresos obtenidos, las deducciones autorizadas por la ley para así obtener la cantidad a partir de la cual se pagarán y calcularán los impuestos a pagar.

En la actividad arrendataria, el gravamen recae sobre los valores netos y no sobre los valores brutos, esto tiene su explicación en lo siguiente.

⁵⁸ Derecho Fiscal I, Hugo Carrasco Iriarte, 3ª Edición, IURE Editores, pag 74.

El tratar de gravar los valores netos en lugar de los brutos, implica una evolución de los principios que orientan los sistemas fiscales, ya que se trata de aplicar el principio de la capacidad de pago, por el cual se postula que a mayor posibilidad para afrontar la carga tributaria corresponde mayor gravamen. Así al existir la posibilidad de deducir o exentar diversos conceptos, el gravamen es más equitativo porque así, se tratan de tomar en cuenta las condiciones reales de los contribuyentes; de lo contrario al gravarse los valores brutos, la afectación realizada a los contribuyentes resulta mayor y en este supuesto, se les deja hasta cierto punto desprotegidos. Sin embargo, debe aclararse que en atención al objeto del impuesto, al hecho imponible, al hecho generador así como otros factores, en la ley existen determinados supuestos en los que lo que se grava es el monto bruto.

En atención a la importancia que retoma la base del impuesto, dado que es uno de los elementos de los impuestos, debe estar expresamente prevista y determinada en la ley, de tal manera que su determinación no quede ni en manos ni al arbitrio de la autoridad encargada de administrar el impuesto; pues de lo contrario ese gravamen podría ser considerado como inconstitucional.

4.4.4 Tasa

La tasa del impuesto también denominada como cuota, se refiere concretamente a la parte del ingreso que deberá ser enterada al Fisco a fin de dar el debido cumplimiento a la obligación tributaria.

Al respecto de las cuotas o tasas, Flores Zavala manifiesta que, las cuotas de los impuestos pueden ser de los siguientes tipos:

- De Derrama
- Fija
- Proporcional
- Progresiva
- Degresiva

- Regresiva o Progresiva Inversa

Cuotas de Derrama.- para fijar las cuotas de derrama se determina en primer lugar, la cantidad que se pretende obtener como rendimiento del impuesto, después, se distribuye entre los sujetos teniendo en cuenta la base imponible y, por último, con estos datos, se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal. Este tipo de cuota dejó de ser de derrama y posteriormente evolucionó en lo que conocemos como de tasa fija.

Cuota Fija.- Este tipo de cuota existe cuando en la ley se señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo \$ 0.035 por kilo de sal, \$3.60 por tonelada de carbón de madera dura de encino, \$1.10 por litro de alcohol, etcétera.

Cuota Proporcional: Existe este tipo de cuota cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base. Por ejemplo; 10% de entradas brutas de los ferrocarriles, o el 15% de IVA.

Cuota Progresiva: Hay dos clases de progresividad: directa e indirecta.

En la indirecta, la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto. Podemos mencionar dos formas principales:

“PRIMERA: Cuando se concede una exención general hasta cierta cantidad límite. La cuota con lo que se grava lo que excede es proporcional. En este caso al aumentar el valor del objeto, aumenta el por ciento de dicho valor sometido a impuesto, sin llegar nunca a quedar gravado en su totalidad. Supongamos un impuesto de cuota proporcional que establezca una exención general para \$2,000.00 de renta: quien perciba \$3,000.00 tendrá gravado el 33.3% de su renta; el que perciba \$4,000.00 en 50%, quien perciba \$6,000.00, el 66.66%, el que perciba \$10,000.00 el 98% de su renta, etcétera.

SEGUNDA: Se divide la renta o el capital en grados y en cada grado se señala como gravable un tanto por ciento del objeto, cada vez mayor, hasta que las cantidades que exceden de ciertos grados, quedan totalmente gravadas. La cuota en este caso es también proporcional. Lo que crece es el valor de la base.

Este sistema estaba establecido en algunos cantones de Suiza, para gravar el capital en la siguiente forma:

<i>Sobre los</i>	<i>20,000 fr. primeros, son gravados</i>	<i>10,000</i>
<i>Sobre los</i>	<i>30,000 fr. siguientes, son gravados</i>	<i>18,000</i>
<i>Sobre los</i>	<i>50,000 fr. siguientes, son gravados</i>	<i>35,000</i>
<i>Sobre los</i>	<i>100,000 fr. siguientes, son gravados</i>	<i>80,000</i>
<i>Sobre los</i>	<i>200,000 fr. siguientes, son gravados</i>	<i>180,000</i>
<i>Sobre los</i>	<i>100,000 fr. siguientes, son gravados</i>	<i>100,000</i>

De modo que sobre los 500,000fr, quedan gravados 423,000

*De este modo, en el primer grado se grava el 50% del capital; en el segundo el 69%; en el tercero el 70%; en el cuarto, el 80%; en el quinto, el 90% y a partir del sexto, queda todo gravado, pero la cuota que se aplica a las cantidades gravadas es proporcional, de modo que la progresión esta no propiamente en la cuota, sino en la parte del capital que queda sujeta al gravamen.*⁵⁹

Cuotas Degresivas.- Son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto, sobre lo que se pretende ejercer el máximo de gravamen siendo proporcional a partir de ella para arriba, debajo de esa cuota se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base. El resultado es el mismo que el de la progresividad, en cuanto a que se gravan con cuotas más altas las bases más altas y con cuotas menores, las más bajas, pero se distinguen en que la cantidad a partir de la cual se aplica el tanto por ciento máximo es muy bajo en las degresivas y en que los grados o secciones son poco en número, seis cuando más, en tanto que en las progresivas los grados son múltiples. Puede citarse como ejemplo de este tipo de cuotas, el impuesto sobre los premios de loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos que grava la obtención de premios en la siguiente forma:

Si no excede de \$500.00	4%
Si es mayor de \$500.00 y menor de \$5000	8%
Si es mayor de \$5000.00	15%.

⁵⁹ Ernesto Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas, 34 Edición Edit. Porrúa pag. 134

Cuota Regresiva o Progresiva Inversa.- En este tipo de cuotas, mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento. Era de este tipo el impuesto sobre empresas mercantiles e industriales del Distrito Federal que tenía la siguiente tarifa:

Por la fracción capital hasta	\$2,000.00	de	\$2.00a 50.00 bimestrales	
Por la fracción de	\$2,000.01 a	\$5,000.00		4.50%
Por la fracción de	\$5,000.01 a	\$10,000.00		4.00%
Por la fracción de	\$10,000.01 a	\$20,000.00		3.80%
Por la fracción de	\$20,000.01 a	\$30,000.01		3.50%, etc.

4.4.5 Tarifa

Al hablar de la tarifa de los impuestos, por fuerza debemos remitirnos a la cantidad o cantidades establecidas por el legislador para determinar el impuesto a pagar, la tarifa establecida para la determinación de los impuestos resulta imposible de concebir sin pensar en la tasa o cuota, ya que tal como ha quedado expuesto, la tarifa siempre va ligada a la tasa o cuota ya que ambas son necesarias para poder llegar a la determinación del impuesto por enterar al Fisco, éste elemento que resulta fundamental, ya que en gran medida, estas cuotas y tarifas, son las que en la mayoría de las ocasiones generan inconformidades en el universo de los contribuyentes y retoman un realce significativo, ya que tanto en la cuota como en la tarifa radica una parte esencial de la proporcionalidad y la equidad, principios constitucionales que en dichas cuotas y tarifas deben verse reflejados.

En palabras del maestro Flores Zavala⁶⁰ las tarifas, son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

4.4 Elementos de la regulación actual para el pago del impuesto correspondiente por los ingresos obtenidos por arrendamiento y en

⁶⁰ Idem.

general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles conforme a la Ley del impuesto sobre la renta.

En nuestro país los ingresos que obtienen las personas físicas con motivo del arrendamiento se encuentran gravados y por tanto se debe de pagar al Fisco Federal el impuesto correspondiente por dichos ingresos.

Este impuesto se encuentra así establecido en el Título Cuarto Capítulo tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta concretamente en los artículos 141 a 145 de dicho ordenamiento, los cuales establecen claramente los sujetos que se encuentran obligados al pago de dicho impuesto, el objeto del mismo, como se calculará la base gravable, la tasa y la tarifa que se aplicará para la determinación del impuesto a enterar, la forma en la que se deberán realizar los pagos provisionales así como la declaración anual, las retenciones, las deducciones autorizadas y obligaciones de los contribuyentes, de manera muy clara y concreta, lo cual refleja la aplicación y observancia del principio de Certidumbre de Adam Smith anteriormente expuesto.

A efecto de exponer de manera clara la regulación actual que existe para la determinación, y entero del impuesto a cargo de las personas que obtienen ingresos por la actividad arrendataria, resulta conveniente analizar los citados artículos.

En cuanto al objeto del impuesto, es decir los ingresos que se obtienen por la actividad arrendataria, este se encuentra establecido en la fracción I del artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual establece lo siguiente:

Artículo 141. Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

- I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.

4.4.1 Pagos Provisionales

En la ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra la obligación expresa a cargo de los contribuyentes que obtienen este tipo de ingresos, de realizar el pago del impuesto de manera mensual, obligación que se encuentra contenida en el artículo 143 de dicha ley el cual establece, además de la obligación referida, la fecha y forma en la que se deberá realizar dicho pago, así como los contribuyentes que se encuentran exentos de la obligación de realizar los pagos provisionales, sin embargo para una mejor comprensión resulta conveniente analizar dicho artículo, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 143. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, efectuarán los pagos provisionales mensualmente, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme a lo previsto en el tercer párrafo del artículo 127 de esta Ley, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del mes o del trimestre por el que se efectúa el pago, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 142 de la misma, correspondientes al mismo periodo.

Tercer párrafo (Se deroga).

Los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, cuyo monto mensual no exceda de diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, no estarán obligados a efectuar pagos provisionales.

Tratándose de subarrendamiento, sólo se considerará la deducción por el importe de las rentas del mes o del trimestre que pague el subarrendador al arrendador.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los mismos, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo podrá acreditarse contra el que resulte de conformidad con el segundo párrafo de este artículo.

Las personas que efectúen las retenciones a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 15 de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario inmediato anterior.”

En atención a la transcripción anterior es conveniente retomar lo siguiente.

Tal como se expuso en capítulos anteriores, la definición de arrendamiento aunque precaria, la encontramos en el Código Civil Federal en el artículo 2398, que menciona que hay arrendamiento cuando las partes contratantes se obligan recíprocamente, una a conceder el uso o goce temporal de una cosa, llamada arrendador y la otra denominada arrendatario, se obliga a pagar por ése uso o goce, un precio cierto llamado renta. Ahora bien, para llevar a cabo el pago provisional mencionado, el arrendador debe de acumular el ingreso en el momento en el que lo reciba del arrendatario y deberá considerar como ingreso todo lo que cobre por éste concepto en el mes; sin embargo es conveniente destacar el caso particular contenido en el artículo 109 fracción XIV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual considera como ingresos exentos para las personas físicas, los ingresos provenientes de las llamadas rentas congeladas que, al igual que las personas que se encuentren en el supuesto establecido en el tercer párrafo del artículo 143 de la LISR, el cual establece que los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo (ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles), cuyo monto

mensual no exceda de diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, no estarán obligados a efectuar pagos provisionales; es decir las personas físicas cuyos ingresos mensuales por arrendamiento no excedan de 10 salarios mínimos generales vigentes en el D. F., elevados al mes (\$15, 777), no están obligados a hacer pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta, sin embargo esta situación no los exime del pago del impuesto en la declaración anual por lo que, al momento de presentar la declaración anual, se tendrá que pagar el monto que no se cubrió en los pagos provisionales.

Para llevar a cabo la determinación del pago provisional mencionado se debe llevar a cabo el siguiente procedimiento:

DETERMINACIÓN DEL PAGO PROVISIONAL DEL ISR		
1		INGRESOS COBRADOS EN EL MES
2	MENOS	INGRESOS EXENTOS
3	IGUAL	INGRESOS GRAVADOS EN EL MES
4	MENOS	DEDUCCIONES PAGADAS EN EL MES
5	IGUAL	BASE ISR
6		APLICACIÓN DE LA TARIFA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 113
7	IGUAL	ISR DETERMINADO
8	MENOS	ISR RETENIDO POR PERSONAS MORALES
9	MENOS	CREDITO AL SALARIO y/o SUBSIDIO PARA EL EMPLEO, ENTREGADO AL TRABAJADOR (EN SU CASO)
10	IGUAL	ISR A ENTERAR

Una vez hecho lo anterior para la realización del pago provisional, se deberá tomar en cuenta el periodo establecido para ello en el artículo 143 de la LISR, el cual establece lo siguiente:

Artículo 143. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en éste Capítulo por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, efectuarán los pagos provisionales mensualmente, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

No obstante lo anterior, el reglamento de la LISR, en su artículo 187, permite a los arrendadores presentar sus pagos provisionales a partir del mes en que el monto de las rentas pactadas o devengadas excedan de diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal; por los siguientes meses, se deberán hacer los pagos conforme al esquema anterior, sin embargo para poder acceder a éste beneficio, es necesario cumplir con dos requisitos:

1.- Que sea par el primer ejercicio en que se tengan ingresos por esta actividad.

2.- Que el contribuyente sólo obtenga ingresos de los contenidos en este capítulo.

Ahora bien para la realización del último pago provisional, “el artículo 186 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permite a los arrendadores calcular el último pago provisional del ISR sumando todos los ingresos del ejercicio y sumando todas las deducciones del ejercicio, y a la base aplicarle la tarifa establecida en el artículo 177, restándole al resultado obtenido, los pagos provisionales efectuados en el ejercicio y las retenciones que efectuaron las personas morales durante el mismo periodo”.⁶¹

⁶¹Revista Consultorio Fiscal Jurídico Laboral y Contable-Financiero UNAM, No. 458, pág. 7.

4.4.2 Retenciones

Las retenciones referidas en los pagos provisionales, se encuentran reguladas en el penúltimo párrafo del artículo 143 de la Ley del Impuesto Sobre la renta, el cual establece lo siguiente:

“Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los mismos, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo podrá acreditarse contra el que resulte de conformidad con el segundo párrafo de este artículo.”

Es decir de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 143 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas morales que sean arrendatarias deben de cumplir con diversas obligaciones entre las cuales se establecen las siguientes:

1. Las personas morales que sean arrendatarias y paguen renta a personas físicas, deberán retener el 10% del monto del pago (renta) como pago provisional de ISR.
2. Las personas morales en virtud de la retención efectuada, deberán proporcionar a los contribuyentes la constancia de dicha retención; para que a su vez los contribuyentes puedan incluirla al momento de presentar sus declaraciones provisionales y/o la definitiva.

Aunado a lo anterior, las retenciones toman cierta importancia en especial al momento de ejercer la opción contemplada en el artículo 186 del Reglamento

de La Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece como requisito el acreditar las retenciones efectuadas por personas morales para poder ejercer la opción de cálculo del último pago provisional para los contribuyentes que obtienen ingresos por la actividad arrendataria, dicho artículo establece lo siguiente:

*“Artículo 186.- Los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en el Capítulo III del Título IV de la Ley, podrán calcular el último pago provisional considerando en lugar de los ingresos y las deducciones del periodo que corresponda, los del año calendario, aplicando la tarifa del artículo 177 y la tabla del artículo 178 de la misma y **acreditando los pagos provisionales efectuados en el ejercicio, así como las retenciones.**”*

Es decir, éstas retenciones deben ser debidamente acreditadas por el contribuyente, por esto resulta importante el que las personas morales entreguen la constancia de la retención efectuada ya que ésta constancia retoma una importancia significativa al momento de presentar las declaraciones provisionales y aún más al momento de efectuar la última declaración provisional, ya que el artículo mencionado es claro al establecer que, para efectuar la opción del cálculo del último pago provisional que en el mismo se establece, se requiere acreditar la retención del 10% efectuada sobre el monto de la renta recibida, por tanto es que dicha constancia retoma una significativa importancia.

4.4.3 Deducciones Autorizadas

La palabra deducción proviene del latín, de la palabra “deducere, de duco”, misma que significa llevar, colegir, concluir.⁶²

Por deducción debemos entender para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aquellas partidas que la ley permite restar de los ingresos acumulables que percibe el contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual se paga el impuesto.

Las deducciones para poder utilizarse deben de cumplir con diversos requisitos fiscales, teniendo entre otros: que sean estrictamente indispensables para los fines del negocio, que se encuentren registradas en la contabilidad, que los pagos que se hagan cumplan con los requisitos que marca la ley, etc.

“Existen deducciones que, aún cuando cumplen con los requisitos que marca la ley están expresamente prohibidas por la misma, deducciones que el legislador consideró que van en contra de la esencia misma de la ley o que en la mayoría de los casos, el contribuyente hace uso indebido y exagerado de los mismos para ver disminuido su pago del impuesto, entre otras tenemos: las limitantes a los honorarios de miembros del consejo, máximos de previsión social, máximos de pagos de intereses a residentes en el extranjero, gastos en inversiones no deducibles, pago de participación de utilidades, gastos de representación, gastos de viaje y viáticos dentro de los 50 kilómetros del domicilio del contribuyente.”⁶³ Dichas deducciones entre otras las encontramos en el artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de los ingresos obtenidos por la actividad arrendataria, las deducciones permitidas se encuentran establecidas en el artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cuales son las siguientes:

⁶² Diccionario Jurídico 2000, Desarrollo Jurídico Copyright 2000, DJ2K - 781

⁶³ Idem

- I. Los pagos efectuados por el impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como por las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos y, en su caso, el impuesto local pagado sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.*
- II. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.*
- III. Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles. Se considera interés real el monto en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación. Para determinar el interés real se aplicará en lo conducente lo dispuesto en el artículo 159 de esta Ley.*
- IV. Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la Ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, efectivamente pagados.*
- V. El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.*
- VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.*

Estas deducciones se pueden aplicar tanto a los pagos provisionales, como a la declaración anual ya que, retomando lo expuesto en los pagos provisionales, hay que recordar que los contribuyentes que obtengan ingresos por la actividad arrendataria y no excedan del equivalente a diez salarios mínimos vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, se encuentran exentos de presentar los pagos provisionales, sin embargo no así de la declaración anual, y en este último caso, las deducciones anteriormente expuestas podrán aplicarse.

4.4.4 Deducción Opcional

En el Título IV capítulo III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta relativo al impuesto que deberá pagarse por los ingresos obtenidos por arrendamiento, las deducciones autorizadas se encuentran establecidas en el artículo 142 de dicha Ley.

Dentro de estas deducciones se encuentra una deducción que la misma ley refiere como opcional, característica poco frecuente en la Ley, así como el carácter excluyente que dicha deducción tiene para con las demás. A efecto de esclarecer los alcances de la citada deducción opcional resulta conveniente analizar las deducciones contenidas en el artículo 142 citado anteriormente a fin de poder llevar a cabo un mejor análisis de lo hasta aquí expuesto.

Como se expuso anteriormente, en el artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentran establecidas las deducciones permitidas para los contribuyentes que obtienen ingresos derivados de la actividad arrendataria, las cuales son las siguientes:

- *Los pagos efectuados por el impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como por las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos y, en su caso, el impuesto local pagado sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.*
- *Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.*
- *Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles. Se considera interés real el monto en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación. Para determinar el interés real se aplicará en lo conducente lo dispuesto en el artículo 159 de esta Ley.*

- *Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la Ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, efectivamente pagados.*
- *El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.*
- *Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.*

Los seis puntos anteriores son claros en cuanto a los gastos que pueden deducirse al momento de enterar el impuesto correspondiente por ingresos que se obtengan por la actividad arrendataria sin embargo, en el siguiente párrafo del mismo artículo, se establece la deducción opcional también conocida como deducción ciega y la cual establece lo siguiente:

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por deducir el 35% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. Quienes ejercen esta opción podrán deducir, además, el monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial de dichos inmuebles correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos en el ejercicio según corresponda...

Es decir, en dicho párrafo se encuentra establecida la opción que la ley contempla para que los contribuyentes que obtienen ingresos por la actividad arrendataria, deduzcan el equivalente al treinta y cinco por ciento de los ingresos que obtengan por dicha actividad.

La ventaja de ésta deducción es que la misma al ser de carácter opcional, puede aplicarse o no, según prefiera el contribuyente, esto aunado a que en caso de elegir la opción planteada por dicho párrafo, los contribuyentes podrán deducir de manera adicional el monto del impuesto predial pagado durante el ejercicio o bien el impuesto predial efectivamente pagado durante el periodo en el que se hayan obtenido ingresos por arrendamiento.

Es importante destacar que esta deducción ciega, tiene una ventaja en relación con las mencionadas en las seis fracciones anteriores ya que en caso de llevar a cabo las deducciones establecidas en las fracciones, dichas deducciones deben acreditarse fehacientemente, es decir acreditar los gastos realizados por mantenimiento, contribuciones de mejoras, el pago de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos, las inversiones en construcciones, los intereses reales pagados, salarios, etc., sin embargo, con la deducción ciega, únicamente se entera el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio y a estos se les resta el equivalente al treinta y cinco por ciento de los ingresos obtenidos por esta actividad, así como el impuesto predial efectivamente pagado durante los periodos en los que se obtuvieron dichos ingresos, sin necesidad de llevar una contabilidad muy acabada, así como tampoco se requiere el acreditar los demás pagos a que se refieren las fracciones anteriores.

Es necesario referir que al momento de optar por la deducción opcional, el contribuyente queda impedido de efectuar las deducciones contenidas en las seis fracciones del artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta automáticamente, dado que tal como se establece en el párrafo del mencionado artículo anteriormente transcrito, en el mismo se contiene la mención expresa de que la deducción opcional se efectuará en substitución de las deducciones a que se refiere el Capítulo en cuestión, (Ingresos por Arrendamiento), por tanto al optar por llevar a cabo esta deducción las demás quedan excluidas.

4.4.5 Declaración Anual

En relación con lo anterior, los contribuyentes que obtengan ingresos por la actividad arrendataria se encuentran obligados al pago del impuesto, el cual como se expuso, deberá enterarse mediante pagos provisionales que deberán efectuarse a más tardar el día diecisiete del mes inmediato posterior a aquel al

que corresponda el ingreso obtenido. Si los ingresos que se obtienen de manera mensual son superiores al equivalente a diez salarios mínimos vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, o en caso de que el monto obtenido por esta actividad no exceda dicha cantidad podrán entonces, únicamente presentar su declaración anual.

Para el caso de los contribuyentes que obtengan ingresos por esta actividad, al término del ejercicio deberán presentar su último pago provisional, o bien en su caso, la declaración anual.

Para el caso del último pago provisional, el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 186 menciona que los contribuyentes que perciban ingresos por arrendamiento podrán calcular el último pago provisional considerando en lugar de los ingresos y las deducciones del periodo que corresponda, los del año de calendario, aplicando la tarifa contenida en el artículo 177 y la tabla del artículo 178 de la misma, acreditando los pagos provisionales efectuados en el ejercicio, así como las retenciones. Es decir, éste artículo del reglamento, permite determinar el último pago provisional sumando todos los ingresos obtenidos en el ejercicio, así como todas las deducciones efectuadas en el mismo y a la base que resulte, aplicarle la tarifa contenida en el artículo 177 de la Ley; una vez hecho esto, al resultado obtenido, se le restarán todos los pagos provisionales efectuados en el ejercicio, así como las retenciones efectuadas por las personas morales durante el mismo periodo.

Por cuanto respecta a la declaración anual, la misma deberá de llevarse a cabo en su caso por todos los ingresos obtenidos en los diferentes capítulos del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, únicamente por lo que respecta a los ingresos que se obtengan por la actividad arrendataria cabiendo señalar que al momento de llevar a cabo el cálculo del impuesto a pagar, el mismo se deberá calcular de la siguiente forma:

	Ingresos por arrendamiento cobrados en el ejercicio
MENOS	<u>Ingresos exentos (artículo 109 fr. XIV LISR)</u>
	Ingresos Gravados en el ejercicio
MENOS	<u>Deducciones autorizadas en el ejercicio</u>
	Ingreso acumulable del Capítulo III (Ingresos por arrendamiento)
MENOS	Pagos provisionales efectuados
MENOS	ISR Retenido
	<u>ISR por pagar</u>

4.4.5 Obligaciones de los contribuyentes

Los contribuyentes que obtienen ingresos por la actividad arrendataria, se encuentran constreñidos a cumplir con determinadas obligaciones que la misma Ley les impone; estas obligaciones son bastante sencillas y las mismas se encuentran contenidas en su mayoría en el artículo 145 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual les establece las siguientes obligaciones:

Artículo 145. *Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:*

- I. *Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.*
- II. *Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, cuando obtengan ingresos superiores a \$1,500.00 por los conceptos a que se refiere este Capítulo, en el año de calendario anterior. No quedan comprendidos en lo dispuesto en esta fracción quienes opten por la deducción del 35% a que se refiere el artículo 142 de esta Ley.*
- III. *Expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas.*
- IV. *Presentar declaraciones provisionales y anual en los términos de esta Ley.*
- V. *Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda nacional, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.*

La información a que se refiere esta fracción estará a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos del segundo párrafo del Artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo sean percibidos a través de operaciones de fideicomiso, será la institución fiduciaria quien lleve los libros, expida los recibos y efectúe los pagos provisionales. Las personas a las que correspondan los rendimientos deberán solicitar a la institución fiduciaria la constancia a que se refiere el último párrafo del artículo anterior, la que deberán acompañar a su declaración anual.

Este artículo contiene claramente las obligaciones a cargo de los contribuyentes que obtengan ingresos por la actividad arrendataria y en resumen dichas obligaciones las podemos puntualizar de la siguiente manera:

- **Solicitar su Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.**- Para poder tener un mejor control de los impuestos que percibe, así como para poder identificar quien le está pagando. El Fisco Federal requiere de un registro de los contribuyentes y por tanto resulta indispensable que éstos se inscriban en el mismo.
- **Llevar Contabilidad de conformidad con los lineamientos establecidos por el Código Fiscal de la Federación .**- Esta obligación tiene su sustento en que al ser un universo de contribuyentes, la manera de informar de los ingresos así como la determinación del impuesto por pagar, debe de ser unificada para poder llevar un control ya que de lo contrario, cada contribuyente presentaría el pago de sus impuestos conforme mejor le pareciera lo cual generaría un caos.
- **Expedir los comprobantes por las contraprestaciones recibidas.**-Esta obligación se encuentra estrechamente relacionada con las dos anteriores, ya que al emitir un comprobante, el mismo debe de cumplir con determinados requisitos establecidos por la misma ley, encontrándose establecidos la mayoría de estos requisitos en el artículo 29-A del Código

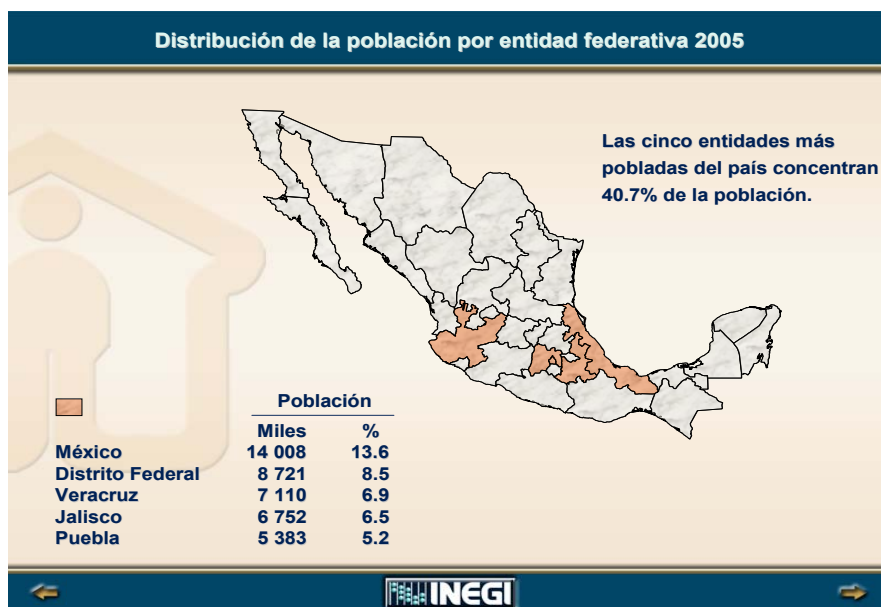
Fiscal de la Federación (requisitos que parecen excesivos y en ocasiones terminan por ser la causa de imposición de sanciones más allá que la omisión en el pago del impuesto), por lo que al cumplir con dichos requisitos estos comprobantes, son idóneos para poder comprobar la actividad del contribuyente que los emite y con ello robustecer el control de los impuestos que recibe, así como para verificar la veracidad de la declaraciones presentadas.

- **Presentar las declaraciones.-** Todos los contribuyentes se encuentran obligados a presentarlas, ya que al efectuarlas, con dichas declaraciones acreditan el debido cumplimiento de la obligación constitucional contenida en la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Carta Magna.
- **Informar a las autoridades a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria de las operaciones y contraprestaciones, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.-** Esta obligación encuentra su razón de ser en atención al monto de las contraprestaciones para poder llevar un control más acabado de dichas operaciones a fin de poder monitorearlas e identificarlas con mayor facilidad que las demás.

CAPITULO 5 NECESIDAD DEL INCREMENTO DE LA DEDUCCIÓN OPCIONAL ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 142 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

5.2 Entorno de la actividad arrendataria en México

Al hablar de la actividad arrendataria, forzosamente nos tenemos que remitir a hablar de vivienda, por lo que al hablar de vivienda resulta imposible omitir el elemento de la población y su comportamiento en el presente trabajo. Desde hace algunas décadas en nuestro país se presenta una situación que es imposible dejar de observar al hablar de vivienda, la cual consiste en la migración de la población del campo a la ciudad. En la actualidad la población rural tiende a reducirse cada vez más, consecuencia directa de la falta de apoyo y del abandono que se ha dado al campo en nuestro país. Por tal circunstancia, las personas se ven obligadas a encontrar un medio de subsistencia distinto, por lo cual se trasladan a las ciudades en búsqueda de un empleo y un medio de subsistencia, resultando así que hasta el 2005, el 40.7% de la población total de nuestro país se encontraba únicamente en 5 entidades tal como se aprecia de lo siguiente:



De acuerdo con el INEGI, una población se considera **rural** cuando tiene **menos de 2 500** habitantes, mientras que la **urbana** es aquella donde **viven más de 2 500** personas.

Población

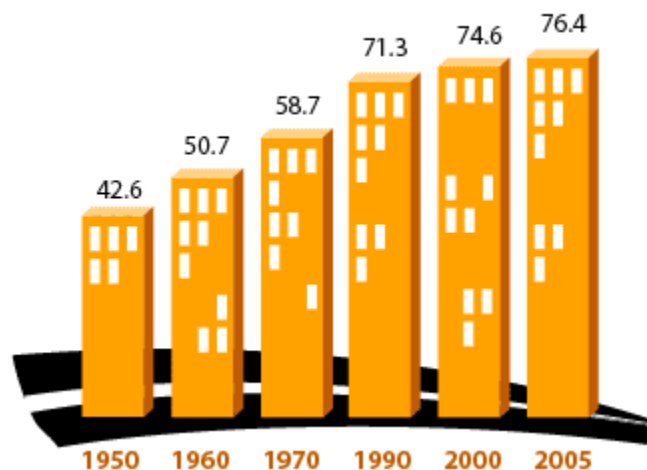
rural Población

urbana

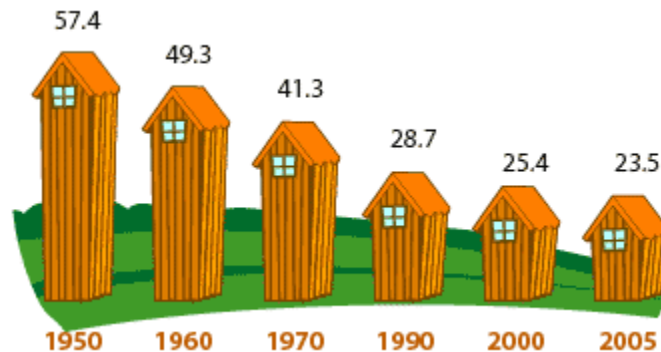


Debido a la constante migración del campo a las ciudades, el número de habitantes de localidades urbanas ha ido en aumento; en contraste, el de las rurales ha disminuido.

En 1950, poco menos de 43% de la población en México vivía en localidades urbanas; para el 2005, esta cifra aumentó a casi 76%, para arrojar dicho porcentaje en 2005, la cantidad de 10 986 973 habitantes como población urbana, tal como se aprecia de la siguiente gráfica.



Tal como se desprende de lo anterior, el porcentaje de personas que habitan en comunidades rurales ha disminuido. **En 1950 dicha población representaba poco más del 57%** del total de la población del país; en el **2005**, esta cifra disminuyó hasta ubicarse en casi **24%**.



Consecuencia de lo anterior, es que las ciudades y la población asentada en las mismas, han crecido de manera significativa en los últimos años, sin embargo la vivienda no parece ser suficiente así como tampoco los recursos existentes en las mismas para poder mantener a la población asentada en las grandes urbes.

Consecuencia lógica de la migración antes mencionada, es el que resulte imposible que todos los habitantes asentados en las ciudades puedan contar con casa propia, ya que a pesar de la expansión de las ciudades, la cantidad de población es demasiado grande para que cada habitante tenga su propia vivienda lo que, aunado a que los requisitos y condiciones necesarias para obtener un crédito para la adquisición de una vivienda no siempre resultan accesibles para todas las personas y la compra de contado de la misma resulta en la mayoría de los casos prácticamente imposible.

Esta situación conlleva en algunos casos a que muchas personas se vean obligadas a rentar un inmueble para habitarlo.

5.1.1 Arrendador

Con respecto al arrendador, es menester señalar que como toda actividad económica el arrendamiento también se rige por la oferta y la demanda, pues el arrendamiento también es un producto en el mercado, y en el caso que nos ocupa el arrendamiento de un inmueble destinado a casa habitación resulta de primera necesidad, pues un lugar para vivir resulta indispensable para todo ser humano.

En este orden de ideas resulta conveniente señalar que para el propietario del inmueble, el otorgar un inmueble de su propiedad en arrendamiento, conlleva la valoración de diversos elementos que deberá tomar en cuenta al momento de tomar la decisión de otorgar en arrendamiento el inmueble de su propiedad, entre las que se encuentran principalmente los siguientes:

- El monto de la renta
- La persona(s) a quien(es) le va a rentar el inmueble
- El tiempo que durará el arrendamiento
- Los daños que invariablemente le serán ocasionados a su inmueble
- La posibilidad de que el arrendatario no sea puntual en sus pagos
- La reparación de los daños ocasionados al inmueble

La actividad arrendataria en nuestro país es muy socorrida, dado que tal como se expuso anteriormente, resulta complicado para algunas personas el poder obtener un inmueble de su propiedad en las grandes ciudades, dado que las mismas están saturadas, y por la misma situación los montos de las rentas en algunas ocasiones resultan un poco elevados, sin embargo es muy común que la actividad arrendataria sea cada vez más frecuente, pues al existir una gran concentración de población en las grandes ciudades, se requiere de un lugar para vivir lo más próximo al lugar en donde se encuentre la fuente de trabajo, escuela, etc.

5.1.2 Arrendatario

Por cuanto respecta al arrendatario, éste siempre tenderá a rentar un inmueble cuya renta le resulte accesible, de ahí que el gran mercado de la actividad arrendataria

tenga una ventaja, dado que al ser una necesidad básica, siempre existirá demanda para cualquier clase de oferta, en éste caso para cualquier tipo de inmueble.

En éste sentido, el arrendatario siempre tiende a conseguir un inmueble cuya renta no le resulte gravosa, pues si bien es cierto un lugar para vivir resulta fundamental, esto de manera alguna supone la satisfacción de las demás necesidades básicas que él mismo individuo tiene.

Ahora bien, el arrendatario al buscar un inmueble en el cual vivir, primordialmente se centra en tres aspectos:

- Monto de la renta
- Ubicación del inmueble
- Servicios y estado del inmueble

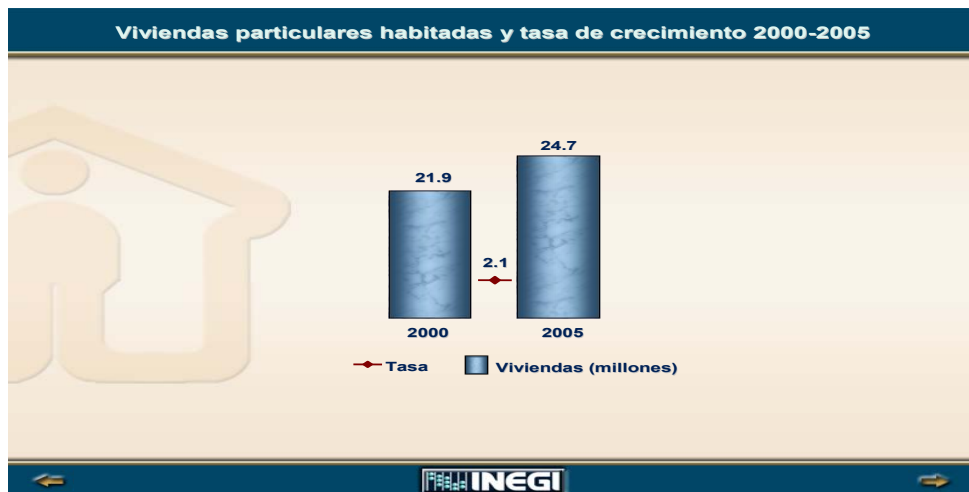
Estos elementos resultan importantes para la decisión de arrendatario al elegir el inmueble que arrendará, sin embargo el mantenimiento del mismo, el pago de servicios, proximidad a las zonas en las que se desplace son factores que también importan al arrendatario y deben ser analizadas de manera detallada.

5.1.3 Ventajas de la actividad arrendataria

Es una realidad que la población nacional se ha incrementado de manera significativa en las últimas décadas, siendo de 1950 a la fecha el crecimiento más sensible.



En atención a esta situación es una realidad que los inmuebles en nuestro país no pueden crecer de la misma manera que la población, lo cual se observa de las estadísticas dadas por el INEGI en las cuales se aprecia que el crecimiento en cuanto a viviendas en nuestro país ha venido creciendo en mucha menor cantidad que la población, tal como se aprecia de lo siguiente:

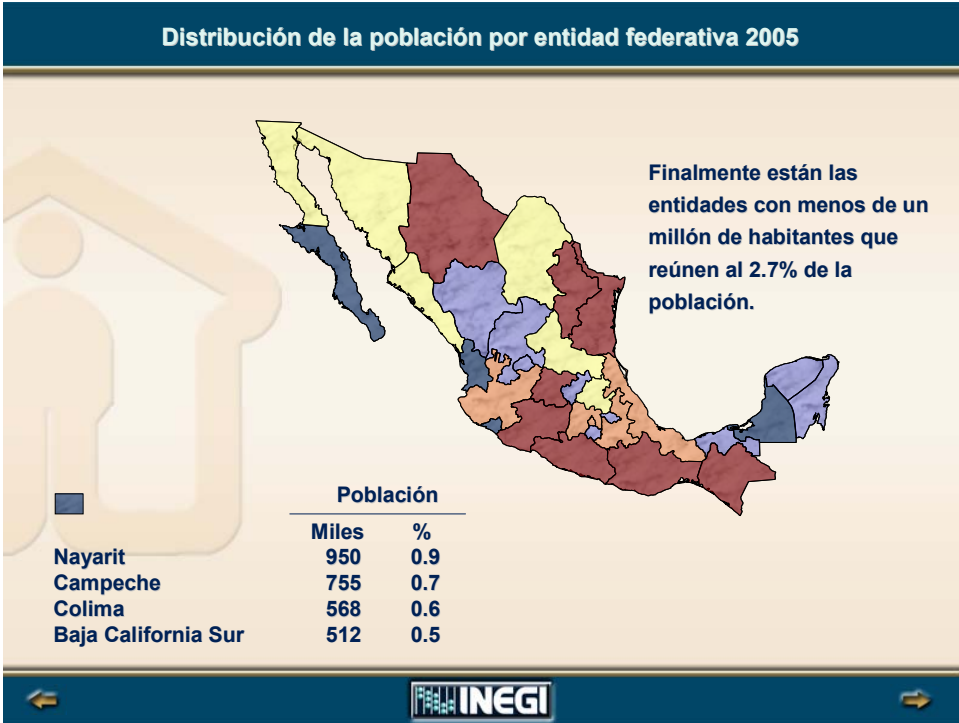


Es decir entre el año 2000 y 2005 la cantidad de viviendas habitadas se incrementó de 21.9 millones de viviendas a 24.7 millones, es decir en cinco años se construyeron 2.8 millones de viviendas destinadas a casa habitación, mientras que la población nacional creció de 97.6 millones de habitantes a 103.3 millones, es decir, la población se incrementó en 5.8 millones en el mismo periodo de tiempo, lo cual parecería

hasta cierto punto adecuado, de no ser porque actualmente el 40.7 % de la población se encuentra en cinco entidades de la República, lo cual conlleva a una saturación de dichas entidades tanto de población como de vivienda.

Esta situación nos puede proporcionar un estimado de la cantidad abrumadora de viviendas que se encuentran en dichas entidades federativas, mientras que en algunas otras como en Baja California Sur, Campeche, Colima, y Nayarit, la suma de sus habitantes arrojan únicamente el 2.7% del total de la población Nacional.

Tal situación se aprecia claramente con los datos con que cuenta el INEGI



No obstante lo anterior, resulta evidente que la conglomeración de la población en las entidades federativas mencionadas anteriormente de igual manera cuentan con el mayor número de viviendas con las que se cuenta en nuestro país, tal como se puede apreciar de la siguiente tabla:



En atención a esta circunstancia es claro que la cantidad de viviendas con las que se cuenta en las entidades más pobladas, ha crecido de manera abrumadora en comparación con las demás entidades. Sin embargo hay que tomar en cuenta que muchas de estas viviendas son rentadas y la mayoría de estas últimas evaden el pago del impuesto correspondiente tal como se puede apreciar de lo siguiente:

De conformidad con los datos con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria (SAT), hasta Junio de 2008, los contribuyentes que se encuentran obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta por los ingresos que obtienen provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles del 2002 al 2007, son los siguientes:

AÑO	No. de contribuyentes
2002	434618
2003	442820
2004	469263
2005	479684
2006	494267

Por tanto resulta claro que si en las cinco entidades federativas más pobladas de nuestro país se cuenta con un total aproximado de 10,098,000 viviendas, resulta claro que estas diez millones noventa y ocho mil viviendas, no son el total de las mismas sin embargo, en todo el país únicamente se cuenta con el Registro de 502,219 (quinientos dos mil doscientos diecinueve) contribuyentes que enteran el impuesto por arrendamiento de bienes inmuebles, tomando en cuenta que en dicho dato se contienen también a los contribuyentes que obtienen ingresos por arrendamiento de inmuebles con fines distintos a la casa habitación. Por tanto este dato arroja una idea aproximada de cuantos contribuyentes evaden el pago del Impuesto Sobre la Renta por los ingresos que obtienen de la actividad arrendataria.

Lo anterior es así dado que el dato proporcionado por el SAT contiene también a los contribuyentes que rentan bodegas, locales y demás inmuebles destinados a una finalidad distinta a la casa habitación, lo que en contraposición con el hecho de que en cinco entidades federativas se cuenta con diez millones noventa y ocho mil inmuebles que si son destinadas a casa habitación deja entrever la cantidad de inmuebles que son arrendados para casa habitación sin que los ingresos obtenidos sean declarados.

Por esta situación es que resulta necesario el exponer diversas ventajas que la actividad arrendataria en si misma ofrece, entre otras de ellas lo son las siguientes:

- *El poder contar con un lugar para vivir en el cual no resulte necesario obtener un crédito para pagar el costo de la adquisición del mismo.*
- *Poder elegir el tipo de vivienda que cumpla con los requisitos y/o necesidades del arrendatario.*
- *Poder radicar en un lugar cercano a la fuente de trabajo, escuela o familia sin necesidad de tener que realizar una inversión inicial significativa.*
- *La posibilidad de encontrar un inmueble cuya renta sea accesible.*
- *No tener la presión de estar endeudado durante años para la liquidación de un crédito.*
- *Como arrendatario no tienes la obligación de reparar las averías que el inmueble tenga.*
- *Como arrendador es una fuente de ingresos constante.*

- *La misma renta del inmueble genera ingresos suficientes para mantener en buen estado el inmueble.*
- *Puede el arrendador establecer el monto de la renta en función de los ingresos que quiera obtener.*
- *Decide quien ocupa el inmueble.*
- *En muchos casos las personas radican en las ciudades aunque no les guste por haber tenido que adquirir un bien inmueble en la misma ciudad.*
- *Teniendo un inmueble arrendado, la renta constituye un ingreso que puede destinarse ya sea a la adquisición de la propiedad de un inmueble diverso o bien a su vez al pago de una renta de un inmueble distinto en una ubicación que por alguna circunstancia se tenga que ocupar de manera temporal.*
- *El arrendamiento de inmuebles en el caso de uso comercial, presenta la ventaja de que al ser temporal y cambiar las circunstancias del mercado, el arrendatario puede trasladarse a donde más le convenga sin que la inversión por adquisición del inmueble original a la postre constituya una pérdida.*

5.1.4 Necesidad del fomento a la actividad arrendataria en México

Actualmente el arrendamiento de inmuebles es cada vez más común dado que aún cuando la población se encuentra concentrada en pocas entidades, ésta misma población en muchos casos prefiere adquirir un bien inmueble en un lugar distinto de dichas ciudades, a fin de evitar algunos de los problemas que el vivir en las grandes urbes conlleva.

De igual manera es común que por cuestiones de trabajo o estudios, los habitantes tengan que desplazarse de su lugar de origen a un estado diverso, en el cual necesariamente deberán arrendar un inmueble, sin embargo los ingresos obtenidos por dicha actividad en la mayoría de los casos no es declarada, por la falta de conciencia tributaria así como por la falta de apoyo seriedad y fomento dada por el Estado a dicha actividad.

Esta situación debe tomarse en cuenta, dado que resultaría más benéfico regular y establecer un sistema adecuado para controlar los impuestos que deben enterarse y ser recaudados por el Fisco Federal, a continuar con la actual tendencia de imponer nuevos

impuestos que resultan lesivos, ya que con el establecimiento de nuevos impuestos o adecuaciones a los existentes no se alcanza el beneficio o resultado buscado por el Fisco Federal ya que lejos de mejorar la situación actual de los contribuyentes cumplidos, con la imposición de otros nuevos, tal situación genera un descontento general.

Solo como reflexión deberá tomarse en cuenta que de ésta tendencia, una consecuencia lógica es que los contribuyentes cumplidos no tengan oportunidad de la aplicación de los principios antes expuestos. Lo anterior es así por lo siguiente; mientras no se aplique correctamente la recaudación, se hace un favor a los evasores, dado que son los contribuyentes, los que efectivamente pagan cada vez más impuestos, con los cuales se sostienen tanto al Estado como a los mismos evasores, lo cual genera un gran impacto en los contribuyentes, pues mientras éstos últimos resultan afectados severamente, no se toman las medidas necesarias respecto de los evasores, por lo que lejos de que disminuya la evasión o la elusión, actualmente se ciñen a establecer más impuestos, cuando lo que se debería de hacer es tomar medidas para lograr que los impuestos y procedimientos establecidos, fueran efectivamente aplicados y no establecer el pago de otros diversos, dado que la finalidad de la recaudación es esa justamente, recaudar los recursos necesarios para el mantenimiento y funcionamiento del aparato gubernamental y la satisfacción de las necesidades de los gobernados por tanto, lo que se requiere es tomar las medidas necesarias para que lo ya establecido se lleve a cabo y no establecer otro impuesto el cual tampoco será pagado por los evasores.

Por estas circunstancias, es que resultaría conveniente que en materia de Arrendamiento se diera un estímulo para aquellos contribuyentes que efectivamente enteren el impuesto obtenido, y de igual manera se legisle en materia civil a efecto de simplificar en su caso los procedimientos legales a efecto de solucionar las controversias que en materia de arrendamiento inmobiliario pudiesen surgir y de igual manera se proporcione a los contribuyentes cumplidos elementos tales que los estimulen a declarar, tales como el incremento de la deducción opcional establecida en el artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El hecho de fomentar la actividad arrendataria estableciendo estímulos fiscales en nuestro país puede ayudar en gran medida a regularizar lo relativo a la evasión fiscal al menos, en lo que se refiere al arrendamiento de inmuebles, materia del presente trabajo.

5.1.5 Beneficios del incremento en la exención opcional establecida en el artículo 142

Tal como se refirió anteriormente, el incremento en la deducción opcional establecida en el artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no es algo nuevo, sino se retoma de el espíritu de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, en la cual se estableció por primera vez el monto deducible, sin embargo tras diversas reformas, dicha deducción fue modificada a efecto de que fuera permitido deducir el 50% de los ingresos, si el inmueble se destinaba a casa habitación y únicamente el 35%, si el inmueble era destinado a una actividad diversa, distinción que acarreó una serie de dificultades jurídicas las cuales culminaron con el establecimiento del porcentaje menor a todos los arrendadores.

Actualmente el porcentaje opcional deducible establecido en el artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentra establecido en el 35% del ingreso obtenido por concepto de rentas en el ejercicio,

Al incrementar el monto de la deducción opcional establecida, la cantidad de arrendadores que actualmente pagan el impuesto correspondiente se verán beneficiados de manera significativa, el incremento en la deducción permitirá una ganancia mayor para el arrendador, la cual puede ser destinada al mantenimiento óptimo del inmueble así como a las reparaciones que al final del arrendamiento siempre se requieren o bien a invertir dicha ganancia en otra área, contribuyendo a su vez a la movilización de la economía del país.

Con el incremento de la deducción opcional establecida, así como una serie de modificaciones en la legislación actual, se podría obtener una mayor recaudación en atención a lo siguiente:

Al incrementar la deducción opcional actual, algunos arrendadores (actualmente evasores) se inscribirían en el Registro Federal de Contribuyentes, dado que el impuesto a pagar sería relativamente bajo y tendrían la tranquilidad de estar cumpliendo con sus obligaciones tributarias.

El incremento de la deducción opcional deberá ser acompañado de diversas reformas para la efectiva verificación del entero del impuesto de los contribuyentes, las cuales deberán tender a verificar si los inmuebles son utilizados por sus propietarios o bien los mismos son rentados y en cuyo caso, llevar a cabo un control de los inmuebles rentados y la propuesta de presentar la declaración de cada uno de estos inmuebles con un beneficio que sería el incremento de la deducción opcional.

Al fomentar la actividad arrendataria esta misma actividad generaría la necesidad de construcción de inmuebles, actividad que beneficia la economía de un país, pues la construcción de los inmuebles genera una gran cantidad de empleos y dado que en algunos casos resulta complicado la adquisición de estas viviendas para la mayoría de la población, el arrendamiento de dichos inmuebles es un ingreso constante para el arrendador y un medio accesible para los particulares para obtener un inmueble para vivir. En cuanto al arrendamiento de inmuebles destinados a usos diversos del habitacional, los propietarios de los mismos al contar con un estímulo fiscal así como con leyes que les favorezcan y simplifiquen las complicaciones que dicha actividad conlleva tales como conflicto con los arrendatarios, participación del Fisco Federal en la reparación de los desperfectos ocasionados por el arrendamiento del inmueble, etc., éste tipo de beneficios generaría un auge en el registro de los contribuyentes dado que al ser un impuesto bajo el que se paga y un beneficio atractivo, los contribuyentes empezarían a enterar el impuesto correspondiente, pues los mismos al sentirse beneficiados y respaldados por el Fisco en caso de alguna complicación que dicha actividad genere, deberá tener como consecuencia el incremento en la recaudación por dicha actividad, así como un beneficio para los contribuyentes cumplidos.

En relación con lo anterior es que dentro del incremento de la deducción opcional establecida en la Ley, se deberá establecer un mecanismo para detectar a todo el

universo de arrendadores a efecto de que los mismos paguen el impuesto correspondiente, el cual en virtud del incremento en la deducción opcional propuesto resultaría bajo y la debida aplicación de este impuesto a todos los contribuyentes tendría por consecuencia un importante incremento en la recaudación, lo cual disminuiría la evasión que actualmente se presenta en nuestro país y representaría un gran avance en materia tributaria.

En el caso aquí planteado, los contribuyentes que pagan impuestos por los ingresos que obtienen de la actividad arrendataria, son unos cuantos dado que si tomamos en cuenta que el SAT cuenta en su base de datos al año 2007 que los contribuyentes obligados al pago del ISR por dicha actividad son 500,219 y en el país somos cerca de 103.3 millones de habitantes, esta situación establecería que solo hay medio millón de personas que obtiene ingresos derivado de la renta inmuebles en todo el país, tomando en cuenta que en ese medio millón se contemplan también los propietarios de inmuebles con usos diversos del habitacional, lo cual hay que relacionar (solo para poder tener una idea aproximada del nivel de evasión fiscal que se presenta en el caso de ingresos por arrendamiento) con el hecho de que existen cerca de 25 millones de inmuebles destinados a casa habitación en nuestro país. Por lo que esta situación nos puede proporcionar una idea aproximada del nivel de evasión que en materia del pago de impuesto por los ingresos que se obtienen del arrendamiento de inmuebles destinados a casa habitación se presenta en nuestro país. En este orden de ideas es que resulta ocioso el establecimiento de nuevos impuestos dado que mientras no se apliquen de manera correcta los impuestos ya establecidos y se cumpla con el principio de generalidad, de nada servirá el establecimiento de nuevos impuestos, pues lejos de obtener una mayor recaudación, para la mejora del país, ésta situación solo vuelve más gravoso e inequitativo para las contribuyentes cumplidos el seguir siéndolo, dado que son solo unos cuantos los que proporcionan los recursos para el mantenimiento de todos los demás.

5.1.6 Propuesta de reforma

Por todas las razones expuestas anteriormente, es que al menos en materia de arrendamiento se debe de llevar a cabo una reforma integral, la cual pudiera iniciar con el incremento de la deducción opcional a fin de que se logre obtener una recaudación mayor mediante el pago de todos los sujetos obligados al mismo evitando la evasión actual.

Actualmente el impuesto establecido por los ingresos que se obtienen con motivo del arrendamiento de inmuebles se encuentra en el Título IV Capítulo III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Capítulo que se compone de seis artículos, sin embargo la reforma que se propone en el presente trabajo, únicamente atañe al segundo párrafo de la fracción VI del artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual actualmente establece lo siguiente:

Artículo 142. Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:

VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por deducir el 35% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. Quienes ejercen esta opción podrán deducir, además, el monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial de dichos inmuebles correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos en el ejercicio según corresponda.

La propuesta de reforma se plantea de la siguiente manera:

Artículo 142. Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:

VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por deducir el 50% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. Quienes ejercen esta opción podrán deducir, además, el monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial de dichos inmuebles correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos en el ejercicio según corresponda.

Si bien la propuesta de reforma parece muy condescendiente, lo cierto es que la misma es sustancialmente atractiva para los arrendadores ya que el hecho de incrementar el monto de la deducción opcional a efecto de que el impuesto sea determinado sobre la mitad de los ingresos obtenidos, resulta sumamente beneficioso para todos los arrendadores.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El impuesto Sobre la Renta a lo largo de la historia ha sido el principal impuesto, sin embargo el mismo actualmente a pesar de estar debidamente establecido, no es aplicado como debiera, ya que la evasión que se presenta en nuestro país resulta abrumadora.

SEGUNDA.-En materia de Arrendamiento, los ingresos obtenidos por los arrendadores, si bien los mismos nos son sumas significativamente grandes, como los obtenidos de la venta del petróleo, dichos ingresos si son importantes no por la cantidad en dinero que cada una de estas actividades representa, sino por la cantidad de arrendadores que existen en nuestro país.

TERCERA.- Existen las facultades de las autoridades para llevar a cabo revisiones a los contribuyentes, sin embargo la realidad de las cosas es que por lo general dichas revisiones las practican a personas morales las cuales obtienen ingresos significativamente superiores a los de una persona física, sin embargo en actividades como el arrendamiento, el Fisco Federal no presta la atención que debería, pues si bien los ingresos obtenidos por arrendamiento de una persona física de manera aislada no son significativos, los obtenidos por todas las personas que son arrendadores, si podrían significar una cifra importante.

CUARTA.-En las Leyes anteriores a la vigente se tomó en cuenta la situación de la población para establecer la deducción opcional equivalente al 50%, sin embargo actualmente no se atiende a la situación real de la carga impositiva con la que cuentan los contribuyentes cumplidos ni a la cantidad de recursos que se dejan de obtener por los evasores.

QUINTA.- Si existen evasores es porque las instituciones o mecanismos existentes para la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los gobernados no funcionan, por tanto habría que emprender un camino largo para reformar todo el sistema de verificación de las obligaciones impositivas que existe actualmente.

SEXTA.-Dado que la reforma fiscal integral es un proceso gigantesco y de magnitudes enormes consideró que el establecimiento de pequeños estímulos fiscales en diversas áreas en las que se tiene un margen de evasión alto, podría generar la disminución de dicha evasión, lo cual como se planteó anteriormente siempre deberá de acompañarse de diversos mecanismos y acciones de las autoridades a fin de verdaderamente verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de todos los gobernados.

SEPTIMA.-En el caso del arrendamiento, esta actividad se puede relacionar de manera directa con la construcción de inmuebles lo cual genera empleos y reactiva la economía de un país y de igual manera presenta algunos beneficios tanto para la población en general que tiene por alguna razón que salir de su lugar de origen para estudiar o trabajar, así como para los comerciantes, dado que en ocasiones el mismo costo de mantener un negocio se ve directamente afectado por la renta del local o del inmueble, lo cual al incrementarse la deducción planteada pudiera significar un beneficio tanto para los trabajadores y estudiantes como para los comerciantes, que finalmente son los que mantiene al país.

OCTAVA.-La presente reforma deberá aplicarse de manera conjunta con algunas otras que tiendan a detectar e incluir en el universo de contribuyentes, a todos aquellos que actualmente evadan el pago del impuesto correspondiente, lo cual de manera conjunta arrojará un incremento significativo en la recaudación y evitará la necesidad de implantar nuevos impuestos que lo único que hacen es hacer más gravoso e incluso imposible el cumplir con las obligaciones fiscales, las cuales son cada vez más pesadas para los contribuyentes cumplidos. La reforma propuesta será aplicada tanto a inmuebles destinados a casa habitación como a un uso diverso, pues lo que se grava como se analizó en el presente trabajo, es el ingreso por la actividad arrendataria, no el fin al que se destine el inmueble otorgado en arrendamiento.

Mientras no se reforme la manera de pensar en cuanto al establecimiento de los impuestos así como las medidas para hacer que el pago de los mismos se cumplan, la desigualdad y la excesiva carga de los contribuyentes cumplidos jamás desaparecerá y la evasión contrario a lo que se persigue, cada vez será más común.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Adam Smith. "Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", 15ª Reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México 2006.
- 2.- Arturo de La Cueva. "Derecho Fiscal ", 2ª Edición, Editorial Porrúa, México 2003.
- 3.- Raúl Rodríguez Lobato. "Derecho Fiscal", 15ª Reimpresión, Editorial Oxford, México 2007.
- 4.- Hugo Carrasco Iriarte. "Derecho Fiscal 1", 3ª Edición, IURE Editores, S.A: de C.V., México 2004.
- 5.- Ramón Sánchez Medal. " De los Contratos Civiles", 18ª Edición, Editorial Porrúa, México 2001.
- 6.- Joaquín Martínez Alfaro. "Teoría de las Obligaciones" 9ª Edición, Editorial Porrúa. México 2003.
- 7.- Hugo Carrasco Iriarte. "Derecho Fiscal Constitucional", 4ª Edición, Editorial Oxford, México 2004.
- 8.- Rafael Rojina Villegas. "Compendio de Derecho Civil, Tomo II" 34ª Edición, Editorial Porrúa, México 2002.
- 9.- Ignacio Galindo Garfias. "Derecho Civil", 4ª Edición, Editorial Porrúa, México 1980.
- 10.- Ernesto Flores Zavala. "Finanzas Públicas Mexicanas", 34ª Edición, Editorial Porrúa, México 2004.
- 11.- Genaro David Góngora Pimentel. "La Lucha Por el Amparo Fiscal" 1ª Edición, Editorial Porrúa, México 2007.
- 12.- Guillermo Floris Margadant S. "Introducción a la Historia del Derecho Mexicano" 18ª Edición, Editorial Esfinge, México 2001.
- 13.- Ma. Antonieta Martín Granados, "Impuesto Sobre la Renta, Personas Físicas no Empresarias", Editorial Thomson, México 2007.
- 14.- Doricela Mabarak Cerecedo, "Derecho Fiscal Aplicado, Estudio específico de los Impuestos" 1ª Edición, Editorial Mc Graw Hill, México 2008.
- 15.- Estudio Práctico del ISR e IETU de Bienes Inmuebles para Personas Físicas" 1ª Edición, Editorial ISEF, México 2008.
- 16.- Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar, "Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta", 1ª Edición, Editorial Themis, México 1986.

- 17.- Horacio Uresti Robledo, "Los Impuestos en México", 1ª Edición, Editorial Taxxx Editores, México 2002.
- 18.- Delgadillo Gutierrez Luis," Principios de Derecho Tributario", 8ª Reimpresión de la Tercera Edición Edit. Limusa, México 1997

HEMEROGRAFIA

- 1.- Revista de la Facultad de Contaduría y Administración-UNAM, Consultorio Fiscal Jurídico Laboral y Contable-Financiero, 2ª Quincena de Septiembre 2008.
- 2.- Revista de la Facultad de Contaduría y Administración-UNAM, Consultorio Fiscal Jurídico Laboral y Contable-Financiero, 2ª Quincena de Diciembre 2008.
- 3.- Diario Oficial de la Federación 25 de Marzo de 1925.
- 4.- Diario Oficial de la Federación 31 de Diciembre de 1941.
- 5.- Diario Oficial de la Federación 31 de Diciembre de 1953.
- 6.- Diario Oficial de la Federación 31 de Diciembre de 1964.
- 7.- Diario Oficial de la Federación 30 de Diciembre de 1980.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Civil Federal

Código Civil para el Distrito Federal

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Código Fiscal de la Federación

INFORMÁTICAS

www.infomex.com.mx

www.juridicas.unam.mx

C.D. Jurisconsulta Noviembre 2008 S.C. J.N.

C.D. Diccionario Jurídico 2000

www.scjn.gob.mx

