



Comentarios Respecto al Establecimiento de una Tasa Progresiva en el Impuesto Predial

Arturo González Macías

Datos curriculares:

Arturo González Macías es Abogado por la Universidad de Guadalajara; Diplomado en Derecho Electoral por la misma universidad; experto en dirección y gestión pública local, por la Unión Iberoamericana de Municipalistas (UIM); y actualmente se desempeña como consultor investigador en el INDETEC. agonzalezm@indetec.gob.mx

En el presente artículo el autor realiza un estudio desde el punto de vista constitucional de la posibilidad de construcción de un impuesto predial que considere el establecimiento de una tasa progresiva en sustitución del principio de tasa única.



De lo dispuesto en el artículo 115, fracción IV, primer párrafo inciso a), y el tercer párrafo de la misma fracción, de la Constitución Federal, en relación con el artículo quinto transitorio del decreto por el que se reforma y adiciona ese precepto constitucional, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, se ve con meridiana claridad que el impuesto predial es concebido constitucionalmente como un impuesto de naturaleza real cuya base de cálculo debe ser el valor unitario de los predios y de las construcciones. El citado artículo transitorio dispone que el predial se configura como un tributo en el que los principios de proporcionalidad y equidad tributarias se proyectan fundamentalmente sobre el proceso de determinación de los valores unitarios del suelo que sirven de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, los cuales deben ser equiparables a los valores de mercado y a las tasas aplicables para dicho cobro, tal como se puede apreciar de la siguiente transcripción:

Artículo 115

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

(...)

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

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

(...)

Los 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.

Artículo Quinto

Antes del inicio del ejercicio fiscal de 2002, las legislaturas de los estados, en coordinación con los municipios respectivos, adoptarán las medidas conducentes a fin de que los valores unitarios de suelo que sirven de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria sean equiparables a los valores de mercado de dicha propiedad y procederán, en su caso, a realizar las adecuaciones correspondientes a las tasas aplicables para

“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”

el cobro de las mencionadas contribuciones, a fin de garantizar su apego a los principios de proporcionalidad y equidad.

Ahora bien, respecto a la posibilidad constitucional de construir un impuesto predial que abandone el principio de tarifa o tasa única para evolucionar a una progresiva, el primer comentario que se desprende de ello es que resulta completamente viable, ya que favorece al principio de proporcionalidad tributaria, entendiendo este, en el que el sujeto pasivo de un tributo debe contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo que dicha construcción impositiva desde luego pudiese favorecer a un perfeccionamiento de la contribución, siempre y cuando se respeten los principios contenidos en el artículo 31 fracción IV de nuestra norma constitucional, dispositivo que en lo fundamental nos señala:

Artículo 31

Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

Atendiendo al postulado constitucional es necesario contemplar que la causación del impuesto predial debe responder a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

AL RESPECTO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD:

Este principio no implica la necesidad de que los sujetos pasivos de la obligación tributaria se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley.

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria:

- a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente,

si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

- b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y
- d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Atendiendo a tales consideraciones, en el caso que nos ocupa una construcción tributaria que al establecer una tarifa para el pago de un impuesto prevea una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, que conlleve a un incremento en la tasa aplicable, que eleve el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable, no atiende ni otorgan un trato equitativo a los que realizan el mismo hecho imponible.

AL RESPECTO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD:

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, para el caso de los impuestos consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva.

Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Siguiendo lo anterior las normas jurídicas que al establecer una tarifa para el pago de un impuesto prevén una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, conlleva un incremento en la tasa aplicable, que eleva el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable, no atienden a la capacidad contributiva de los gobernados, ni otorgan un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible.

Sirviendo de apoyo a lo anterior la siguiente tesis jurisprudencial:

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Septiembre de 1999 Tesis: P./J. 90/99 Página: 5 Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia. IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS. Las normas jurídicas que al



establecer una tarifa para el pago de un impuesto prevén una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, conlleva un incremento en la tasa aplicable, que eleva el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable, no atienden a la capacidad contributiva de los gobernados, ni otorgan un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible, pues al rebasar los contribuyentes en una unidad el límite superior de un rango y quedar comprendidos en el siguiente, les resulta un aumento considerable del impuesto a enterar, proporcionalmente mayor al incremento de la suma gravada, y si se toma en cuenta que la tarifa progresiva grava el hecho imponible en su totalidad y no solamente en la porción que exceda de cada rango, opera un salto cuantitativo en la tasa, lo que implica un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubiquen en el tope del rango inmediato inferior.

Distinto caso resulta construir dichas tarifas estructuradas con rangos determinados según el monto total del ingreso, que constituye la base imponible en orden creciente sobre la cual se aplica una tarifa, con base en una estructura

de rangos, una cuota fija y una tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior, esto es, existe una progresividad en la cual la diferencia de un peso entre un rango y otro se compensa con la cuota fija establecida para su aplicación, sobre el excedente del límite inferior, evitando que el impuesto se eleve de manera desproporcionada.

Ello es así de conformidad con los siguientes criterios jurisprudenciales:

Novena Época, Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXVI, Diciembre de 2007, Página: 145, Tesis: 1a. CCLI/2007, Tesis Aislada

RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO, FRACCIÓN I, INCISO H), DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10. DE DICIEMBRE DE 2004, EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2005, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El inciso h) de la fracción I del artículo Segundo del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios

para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, en relación con el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, al prever la tabla que contiene la tarifa para calcular dicho gravamen, estableciendo una estructura de rangos definidos entre un tope mínimo y uno máximo de ingreso para aplicar una cuota fija y un porcentaje sobre el excedente del límite inferior, no violan el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que considerando el cálculo del impuesto que resulta conforme a la pluralidad de elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, se advierte que existe una tributación cualitativamente diferenciada entre un nivel y otro de la mencionada tarifa. Ello es así, pues la progresividad de la tabla -como criterio constitucional de proporcionalidad tributaria- se asegura mediante la aplicación conjunta de dichos elementos, por lo que sería erróneo analizar aisladamente la estructura de la tarifa, tomando en cuenta los niveles de ingreso, por un lado, y las cuotas o porcentajes, por el otro.

Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXVI, Septiembre de 2007, Página: 414, Tesis: 1a. CXCVII/2007, Tesis Aislada

RENTA. LOS ARTÍCULOS 113 Y 177, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN RELACIÓN CON LOS INCISOS E) Y H) DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE DICHA LEY, ENTRE OTRAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).

Los artículos señalados, que establecen las tarifas aplicables para calcular la base gravable del impuesto sobre la renta para las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado o asimilado, no violan los principios de proporcionalidad y equidad tributarias

contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que dichas tarifas están estructuradas con rangos determinados según el monto total del ingreso, que constituye la base imponible en orden creciente sobre la cual se aplica una tarifa, con base en una estructura de rangos, una cuota fija y una tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior, esto es, existe una progresividad en la cual la diferencia de un peso entre un rango y otro se compensa con la cuota fija establecida para su aplicación, sobre el excedente del límite inferior, evitando que el impuesto se eleve de manera desproporcionada. Así, el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior y quedar comprendido en el siguiente, conduce a que quien obtenga mayores ingresos tenga una mayor carga tributaria, ya que conforme aumenta el ingreso incrementa la alícuota a pagar, es decir, derivado de la relación con la cantidad inmersa entre un límite inferior y uno superior y considerando que la tasa del impuesto se aplica sobre el excedente del límite inferior en un porcentaje al que se le suma la cuota, resulta una carga tributaria mayor en proporción al aumento de los ingresos, sin que tal incremento en el impuesto a pagar resulte en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior por un aumento de la misma cuantía de la base gravable.

Amparo en revisión 1582/2006. Marco Antonio Guadarrama Alfaro y otros. 4 de julio de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Gustavo Ruiz Padilla.

AL RESPECTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario, primero, que esté

“Los elementos esenciales de toda contribución, es decir, el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa y época de pago, deben estar consignados de manera expresa en la ley, la que debe fijarlos con la precisión necesaria para evitar arbitrariedades”

establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y tercero sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la aplicación arbitraria de las autoridades exactoras, ni para el cobro de contribuciones imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

De tal manera que los elementos esenciales de toda contribución, es decir, el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa y época de pago, deben estar consignados de manera expresa en la ley, la que debe fijarlos con la precisión necesaria para evitar arbitrariedades.

Esto implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, se prohíbe el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa e indirectamente

participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base de la contribución; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.

En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una trasgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.

Por lo que en conclusión, y atendiendo a los principios constitucionales, en la construcción del impuesto predial no se encuentra valladar alguno que impida considerar la tasa progresiva en dicha contribución.