

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO.
FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS.
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRIA EN FISCAL

TESIS

Devolución de Impuesto al Valor Agregado para los contribuyentes
dedicados a la construcción de casas habitación.



Que para obtener el grado de:

MAESTRO EN FISCAL

Presenta:

L.C. Mario Obeth Espejel Bedolla

Director de tesis:

Mtro. Daniel Medina Cano

Morelia, Michoacán

Febrero 2022

Contenido

RESUMEN	4
ABSTRACT	5
INTRODUCCIÓN	6
CAPITULO I.....	8
FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	8
1.1 Objetivo General.....	8
1.2 Objetivos Particulares.....	8
1.3 Instrumentos de Investigación	9
1.4 Planteamiento del Problema	9
1.5 Problematización.....	10
1.6 Hipótesis.....	29
1.7 Justificación	29
1.8 Preguntas de Investigación.....	32
1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas	33
1.10 Materiales a utilizar.....	36
CAPITULO II.	38
MARCO TEÓRICO	38
2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	38
2.2 Derechos Humanos y Derechos Fundamentales	42
2.3 Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos	52
2.4 Ley Federal de Derechos del Contribuyente	54
2.5 Principios Tributarios de las Contribuciones.....	57
2.6 Jerarquía de leyes en México	65
2.7 Impuesto al Valor Agregado.....	75
2.8 Reglamento Fiscal	81
2.9 Resoluciones Misceláneas Fiscales	83
CAPITULO III. PERSONAS MORALES DEDICADAS A LA CONSTRUCCIÓN DE CASAS HABITACIÓN	91
3.1 Constitución de una Persona Moral dedicada a la construcción de casa habitación	91
3.2 Contabilidad, marco mercantil y fiscal.....	102

3.3 Tipos de Obra en el sector de la Construcción.....	106
3.3.1 Obras públicas.....	107
3.3.2 Obras Privadas	114
3.3.3 Desarrollos inmobiliarios	117
3.4 Contabilidad en el Sector de la Construcción.....	118
3.4.1 Contabilidad para empresas que celebran contratos de construcción.	119
3.4.2 Contabilidad para Desarrollos Inmobiliarios.....	121
3.5 Régimen Fiscal en el Sector de la Construcción.....	128
3.5.1 Aspectos Fiscales Sector de la Construcción que celebra contratos de obra	128
3.5.2 Aspectos Fiscales Sector de Desarrollo Inmobiliario.....	147
3.5.3 Obligaciones Fiscales	164
CAPITULO IV.....	167
DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	167
4.1 Procedimiento para solicitud de Devolución de Saldos a Favor	167
4.2 Devolución de Saldos a Favor en actividades derivadas del artículo 4° Constitucional.....	180
4.3 Impacto económico en los terceros adquirentes de casa habitación	186
4.4 Efectos económicos en las empresas dedicadas a la construcción de casas habitación.	189
4.5 Propuesta de modificación de la legislación para efectos de la devolución del Impuesto al Valor Agregado en la enajenación de casa habitación.	198
CONCLUSIONES	203
BIBLIOGRAFÍA	208

RESUMEN

Las actividades de la Construcción de casa habitación se han visto mermadas a razón de diversos factores internos y externos, lo que genera la variación en los precios del mercado de los materiales empleados en este sector, así como otros servicios que se requieren para la realización de este.

Lo anterior ha generado un incremento el precio de venta de las casas habitación, lo que se refleja en la imposibilidad de las personas para poder acceder de forma más oportuna y accesible económicamente a una casa.

La relevancia del nuestro caso de estudio de esta investigación está en identificar la forma en que la materia fiscal y el estudio de está puede favorecer a proponer una solución que ayude a cubrir tanto la necesidad del sector de la construcción de casas habitación de generar el flujo económico necesario para la reactivación de este, así como dar solución a una demanda y derecho legítimo de nuestra sociedad, el cual es tener la posibilidad de acceder a una vivienda digna.

Para ello se realiza el estudio de la norma constitucional desde la perspectiva de los derechos humanos y fundamentales, el origen de la Ley del Impuesto al Valor agregado y la relación de este ordenamiento fiscal con las actividades que gravan o no aquellos conceptos que se relacionan con estos derechos fundamentales.

Finalizando con la propuesta de modificación correspondiente que permita al lector conocer tanto las causales por las cuales es necesario realizar éstas modificaciones, como su impacto económico, generando un efecto en tres aspectos:

1. Derechos fundamentales del adquirente de la casa habitación.
2. Incremento en las actividades económicas derivado de la circulación de efectivo mediante la devolución del Impuesto al Valor Agregado.
3. Impacto positivo en el incremento de la recaudación al mediano y largo plazo.

Dando la posibilidad plantear alternativas que no solo ayuden al cumplimiento en materia de derechos humanos al Estado, sino a la necesaria reactivación económica después del Covid-19.

Palabras clave: Exención, Actividades Gravadas, Devolución, Acreditamiento, Saldos a favor

ABSTRACT

The activities of the Construction of house accommodation have been diminished due to various internal and external factors, which generates the variation in the market prices of the materials used in this sector, as well as other services that are required for the realization of the same.

This has generated an increase in the sale price of residential houses, which is reflected in the inability of people to access a house in a more timely and economically accessible way.

The relevance of our case study of this research is to identify the way in which the tax matter and the study of this can favor to propose a solution that helps to cover both the need of the residential construction sector to generate the flow economic necessary for the reactivation of the same, as well as to solve a demand and legitimate right of our society, which is to have the possibility of accessing a decent home.

For this, the study of the constitutional rule is carried out from the perspective of human and fundamental rights, the origin of the Value Added Tax Law and the relationship of this tax system with the activities that tax or not those concepts that are related to these fundamental rights.

Ending with the corresponding modification proposal that allows the reader to know both the reasons why it is necessary to make these modifications, as well as their economic impact, generating an effect in three aspects:

1. Fundamental rights of the purchaser of the house.
2. Increase in economic activities derived from the circulation of cash through the refund of the Value Added Tax.
3. Positive impact on the increase in collection in the medium and long term.

Giving the possibility to propose alternatives that not only help the State to comply with human rights, but also the necessary economic reactivation after Covid-19.

INTRODUCCIÓN

Nuestro país tiene una estructura legal basada en la serie de luchas sociales, políticas y económicas, que ha dado como resultado un compendio de aspectos fundamentales que puedan ayudar a la generación de un sistema justo y equitativo con todos los gobernados.

Este sistema basado en el máximo ordenamiento conocido como Constitución Política establece los ejes de acción correspondiente para delimitar el marco legal de un país, y la materia fiscal no es una excepción a ello.

Durante el inicio de los años 2000, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estado en debate constante entre la determinación de la extensión de lo que se conoce como la parte dogmática y orgánica, la forma en como las normas interactuaban entre sí, y hasta que punto el apartado orgánico debía ser interpretado no de fondo en la interacción con el ciudadano, sino de forma por la necesidad de la nación.

Sin embargo, y gracias a los esfuerzos de la lucha social y legal, es que México se ve obligado a adecuar sus normas legales para buscar velar por el cumplimiento y respeto de los derechos humanos, siendo en 2011 la reforma en esta materia más trascendental de los últimos 50 años, ello genero que se replanteara la necesidad de adecuar el marco legal buscando que se respetara el marco legal de los derechos

humanos, que al estar reconocidos en el Constitución tomaron la denominación de Derechos Fundamentales.

Desafortunadamente y a 10 años de está reforma, México está lejos de lograr un cambio significativo en materia de adecuación de la legislación, siendo un claro ejemplo de ello la materia fiscal.

La materia fiscal por indicaciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe ser analizada en principio bajo un escrutinio laxo, lo que implica que el estudio de la norma se realiza en base a la funcionalidad de la misma para efectos fiscales, y no de las afectaciones que está pudiera generar a los ciudadanos en sus derechos, lo que demanda la necesidad de que se busquen los argumentos que soporten el llevar esa interpretación de la norma ya no a un esquema laxo sino estricto, lo que permita que se analicen las afectaciones de fondo en materia de derechos humanos para los contribuyentes.

En este sentido, la mayoría de los ordenamientos fiscales que hoy nos rigen, fueron emitidos en los años de 1970 y 1982, siendo la Ley del Impuesto al Valor Agregado una de estás leyes, ello trae consigo la dificultad de que el tributo se determine o se adecue a los recientes cambios relacionados a derechos humanos, y aún cuando si hay actividades que son causantes del Impuesto al Valor Agregado y que tienen estrecha relación con derechos fundamentales y se les da un tratamiento diferenciado en la Ley, existen otras que se les da un tratamiento diferencia pero no de la misma manera, lo que genera que los efectos legales de las condiciones de actividades que sean gravadas a tasa 0% en relación con actividades exentas, terminen por no cumplir con la esencia para lo que fueron diferenciados en el trato de la causación del impuesto.

Siendo en particular para nuestro tema, la construcción de casas habitación, una de las actividades que están relacionadas con un derecho fundamental, y que si bien es cierto se le brinda la posibilidad de no causar IVA para cumplir este precepto constitucional, también es cierto que deja en desventaja a quien fabrica la casa al impedirle el acreditamiento del IVA y por consiguiente el valor final de la casa se ve

incrementado, por lo que la finalidad de no generar causación del Impuesto en la enajenación de casas habitación queda opacada por el incremento en el costo de elaboración de la misma, generando un incremento indirecto en el costo de la casa del 16% de los bienes y servicios que hayan sido adquiridos por el constructor a tasa del 16%.

Por tanto, comencemos para ver todo el marco legal que cubre al sector de la construcción, los aspectos contables y fiscales, que es la devolución de los impuestos y concluyamos con la propuesta respectiva.

CAPITULO I.

FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Objetivo General

Analizar la estructura de la legislación fiscal vigente y las modificaciones en materia de derechos humanos, con la finalidad de proponer los cambios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para autorizar la devolución del impuesto que el contribuyente ha pagado por los materiales, insumos y/o servicios que adquiere en la construcción de casa habitación, y que bajo el marco fiscal vigente la enajenación de casa habitación es considerada como un acto o actividad exentos en la causación de este impuesto, y por ende no es posible solicitar la devolución del saldo a favor.

1.2 Objetivos Particulares

Analizar los derechos fundamentales de las personas para el acceso a una vivienda digna.

Analizar los efectos económicos generados por el incremento en los costos de casa habitación generados por no poder acreditar ni solicitar el IVA de los materiales, insumos y/o servicios pagados por los contribuyentes.

Estudiar los casos comparables de actos o actividades exentas que se han autorizado bajo la premisa de la defensa de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Revisar el proceso de determinación de los costos de los contribuyentes para demostrar el efecto económico del IVA no acreditable.

Proponer los beneficios en la reactivación económica nacional de autorizar las devoluciones de IVA en las casas habitación.

Proponer las modificaciones en la legislación vigente para apoyar el derecho fundamental de la adquisición de casa habitación para los ciudadanos y del incremento de actividades económicas de los contribuyentes.

1.3 Instrumentos de Investigación

Dentro del proceso de investigación planteado para el presente tema seleccionado, se establecerán los métodos deductivos e inductivos, así como la aplicación de las técnicas documentales, de campo y estadísticas, con la finalidad de que mediante el análisis de la información y los datos recabados se pueda realizar una conclusión robusta respecto a la validación del tema presentado.

1.4 Planteamiento del Problema

Hoy en día ha incrementado el índice de personas que se ven imposibilitadas para adquirir una vivienda, ello derivado, entre otras cuestiones al incremento de los costos para la construcción de casas habitación, incremento que surge a efecto de dos temas principales, el primero es el impacto de la presente crisis sanitaria generado por el Virus del COVID-19 (lo que dificulta para los constructores la adquisición de materiales, el incremento en tiempo de traslados de dicho material, mano de obra limitada, etc.), y el segundo tema que ha generado el incremento del costo de las casas habitación, responde efecto del incremento de los costos de los insumos

empleados por la construcción, y con ello el incremento del IVA que se tiene que pagar al adquirir dichos insumos, generando un problema para los constructores de casa habitación que bajo el actual esquema presentado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado Artículo 9, fracción II no pueden agregar el IVA a la enajenación de casa habitación, y por consecuencia deben incrementar ese IVA de los insumos adquiridos al costo de la casa habitación.

1.5 Problematización

Durante el ejercicio fiscal 2020 y el ejercicio fiscal 2021, el sector de la construcción en México se ha visto golpeado en el desarrollo de su actividad económica por factores internos y externos a las políticas Gubernamentales, en el caso de los factores ligados directamente con el Gobierno de México se encuentra principalmente limitar y recortar diversos programas de infraestructura, que llevaron consigo la disminución de las obras públicas a las que podrían acceder los contribuyentes de este sector, bajo la política de la austeridad republicana y el combate a la corrupción, lo que llevo a muchos contribuyentes a cambiar su actividad principal de la construcción a desarrollar otras actividades económicas, e incluso a cerrar empresas.

Otro factor interno del país determinante en el desarrollo económico ha sido sin duda la limitación a estímulos fiscales que servían como herramienta e instrumento de financiamiento de los propios contribuyentes, tal fue el caso del estímulo fiscal por consumo de diésel destinado para actividades empresariales, que limitado a ser aplicable únicamente cuando los ingresos del contribuyente, en el ejercicio fiscal de que se trate rebase los \$ 60,000,000.00 de ingresos al año

Adicional a la toma de decisión de políticas fiscales internas, el sector de la construcción ha visto agudizada su crisis por la crisis económica mundial generada por el virus del COVID-19, lo que imposibilito a las empresas del sector la adquisición oportuna de sus insumos, y trajo consigo un incremento de estos insumos.

Por otra parte, la crisis mundial generada por el COVID-19 ha resultado en la caída en de diferentes sectores económicos por las restricciones internacionales y nacionales en el desarrollo cotidiano de la economía que ha generado una caída en el poder adquisitivo de las personas, y en particular para el sector de la construcción está pérdida de poder adquisitivo se ha visto reflejada en la imposibilidad de adquisición de casas habitación, no solo por la falta del recurso económico de los compradores, sin por el incremento del valor de las viviendas.

En este sentido Francisco Solares, presidente nacional de la Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción (CMINC) expuso que alrededor de unas 2 mil empresas, chicas y medianas de la construcción se encuentran aún afectadas por la falta de producción de obra, principalmente en el sector privado, ante la falta de certidumbre en la iniciativa privada y el horizonte de recuperación hacia los próximos dos años y medio.

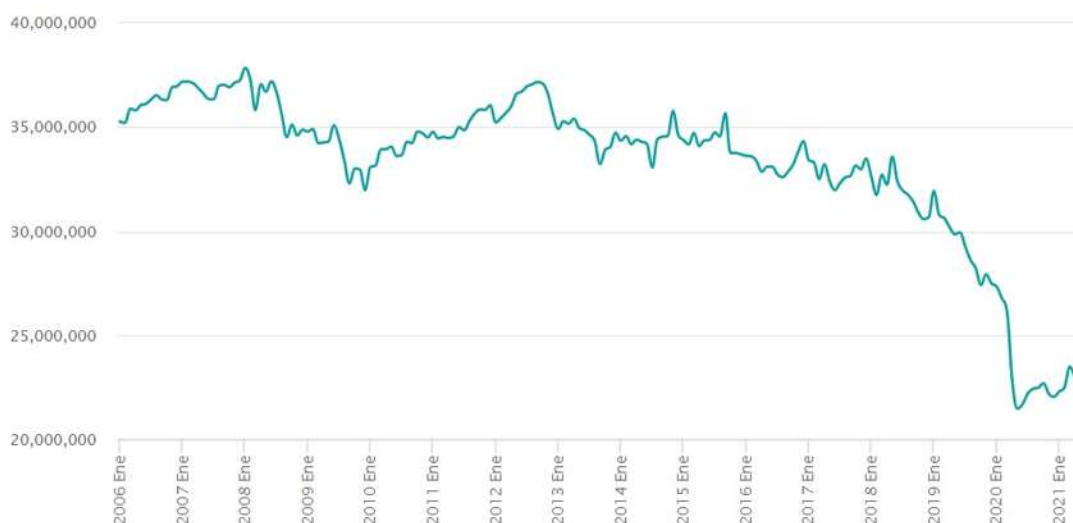
Así mismo agrego que estas empresas se han visto afectadas en el ámbito de la generación de empleos, generando la pérdida de estos, que, en los momentos más críticos de abril a junio de 2020, ‘borró’ de la lista a más de 300 mil empleos y a la fecha se han recuperado poco menos de dos terceras partes.

En relación con la facturación, las empresas constructoras tuvieron una caída del 11% por ciento en facturación por obras en el primer cuatrimestre del 2021 por 140 millones de pesos, mientras que el año anterior el valor de las obras alcanzó los 157 millones de pesos.

Además, y en un análisis en retrospectiva, de 2008 a 2021, se ha tenido un descenso del 39% de la facturación, lo que significa que no se ha podido recuperar los niveles que se tenían en 2019.

Por último, el presidente nacional de la Cámara Mexicana de Industria de la Construcción señaló que este 2021 se espera una inversión en infraestructura por parte del presupuesto federal de 500 mil millones de pesos, señalando que, para iniciar la recuperación en 2023 la inversión debería ser mayor a los 875 mil millones de pesos.

En relación con lo anterior, el INEGI nos permite observar la información en los siguientes datos estadísticos:



Fuente:

INEGI. Series calculadas por métodos econométricos a partir de la Encuesta Nacional de Empresas Constructoras.

Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI)

Remuneraciones.

Series desestacionalizadas de las remuneraciones reales por persona ocupada en las empresas constructoras

(Variación porcentual mensual)

Periodo	Total	Sueldos	Salarios
2006			
Febrero	-0.6	-1.3	-0.3

Marzo	0.7	1.5	0.2
Abril	0.0	-0.2	0.2
Mayo	1.0	0.9	1.5
Junio	0.0	0.3	-0.7
Julio	0.1	-0.4	0.3
Agosto	-0.2	0.5	-0.5
Septiembre	-0.3	-0.8	0.2
Octubre	0.2	0.4	0.1
Noviembre	-0.2	0.5	-0.6
Diciembre	0.1	-0.3	0.6
2007			
Enero	0.1	0.0	-0.3
Febrero	0.2	0.3	0.1
Marzo	0.1	0.3	0.4
Abril	0.4	-0.3	0.5
Mayo	0.6	1.0	0.6
Junio	0.1	-0.5	-0.2
Julio	0.3	0.8	0.4
Agosto	0.3	0.1	0.3
Septiembre	-0.2	0.1	-0.3
Octubre	-0.1	-0.4	0.0

Noviembre	-0.1	-0.4	0.4
Diciembre	0.2	0.2	-0.2
2008			
Enero	0.2	0.8	-0.1
Febrero	-2.0	-1.9	-1.9
Marzo	-0.6	-1.3	-0.1
Abril	2.1	2.2	2.3
Mayo	-0.1	0.5	-0.7
Junio	1.3	0.1	1.2
Julio	-0.6	0.0	-0.3
Agosto	-0.3	-0.1	-0.7
Septiembre	-1.1	-0.8	-1.1
Octubre	1.1	1.0	0.8
Noviembre	-0.2	-0.5	0.0
Diciembre	0.4	0.4	0.5
2009			
Enero	0.5	0.6	0.2
Febrero	0.5	0.8	0.5
Marzo	0.1	0.0	0.2
Abril	-0.6	-0.1	-0.5
Mayo	0.2	-0.4	0.2

Junio	-0.6	0.0	-0.4
Julio	-0.2	-0.5	-0.8
Agosto	-0.7	-0.8	-0.4
Septiembre	-0.3	-0.5	-0.4
Octubre	0.3	0.0	0.6
Noviembre	-0.4	0.2	-1.1
Diciembre	-0.8	-1.1	0.2
2010			
Enero	1.4	1.8	1.1
Febrero	-0.1	0.4	-0.2
Marzo	0.3	-0.6	0.4
Abril	0.5	0.4	0.6
Mayo	-0.4	-0.6	-0.5
Junio	0.3	0.3	-0.2
Julio	-0.4	0.1	-0.1
Agosto	0.5	0.2	0.4
Septiembre	0.7	1.5	0.6
Octubre	-0.1	-0.7	-0.2
Noviembre	0.1	-0.1	0.6
Diciembre	-0.2	-0.6	0.0
2011			

Enero	-0.5	-0.4	-0.4
Febrero	0.3	1.9	0.1
Marzo	0.7	-1.3	0.8
Abril	-0.5	0.2	-0.5
Mayo	0.1	-0.5	0.3
Junio	0.1	1.5	-0.5
Julio	-0.4	-0.3	-0.4
Agosto	0.4	-0.4	1.0
Septiembre	0.7	0.9	0.1
Octubre	-0.2	-0.1	-0.4
Noviembre	0.0	-0.4	0.8
Diciembre	-0.2	-0.1	-0.1
2012			
Enero	0.4	-3.4	2.5
Febrero	-0.3	6.7	-3.0
Marzo	-0.2	-5.3	1.2
Abril	-0.4	1.1	-1.0
Mayo	0.8	0.7	1.4
Junio	-0.4	0.1	-0.5
Julio	0.3	1.9	-1.2
Agosto	-0.3	-0.1	0.1

Septiembre	0.4	-2.6	0.9
Octubre	-0.9	-3.7	0.2
Noviembre	1.4	3.1	0.4
Diciembre	1.1	1.3	0.3
2013			
Enero	-0.6	-0.3	0.9
Febrero	-8.8	-9.3	-7.6
Marzo	-0.7	2.3	-2.6
Abril	-0.1	0.0	0.3
Mayo	1.3	0.3	1.6
Junio	2.1	2.5	2.4
Julio	0.4	-5.4	2.3
Agosto	3.5	2.0	3.0
Septiembre	-3.2	-4.0	-3.2
Octubre	0.4	5.3	-0.6
Noviembre	2.3	5.1	1.0
Diciembre	-2.1	-2.2	-2.2
2014			
Enero	1.0	3.2	0.9
Febrero	0.7	-0.8	2.5
Marzo	0.3	-0.4	-0.1

Abril	2.1	1.4	2.8
Mayo	-3.1	-3.1	-2.6
Junio	3.3	4.0	3.2
Julio	0.1	0.1	0.1
Agosto	2.2	0.5	1.8
Septiembre	-3.0	-0.3	-5.2
Octubre	2.5	0.1	4.7
Noviembre	-0.3	2.1	-1.3
Diciembre	0.4	-2.7	1.9
2015			
Enero	-0.1	0.2	-0.9
Febrero	1.1	0.2	1.5
Marzo	0.0	-0.9	-0.1
Abril	-0.3	-1.8	0.6
Mayo	-1.6	-0.9	-2.1
Junio	0.9	0.5	1.1
Julio	-2.1	0.9	-2.8
Agosto	3.1	1.3	2.8
Septiembre	1.0	0.9	0.9
Octubre	0.1	1.1	0.3
Noviembre	0.8	-1.0	1.3

Diciembre	-0.8	1.2	-1.7
2016			
Enero	-5.9	-1.9	-6.8
Febrero	2.4	0.4	1.8
Marzo	-0.1	-2.3	0.6
Abril	1.8	3.4	1.4
Mayo	1.5	1.1	1.0
Junio	0.5	-0.4	1.1
Julio	0.2	-1.5	1.0
Agosto	-0.3	-3.2	0.1
Septiembre	-1.1	5.3	-2.5
Octubre	1.9	-0.1	1.6
Noviembre	-2.6	-4.9	-1.9
Diciembre	0.4	-0.8	0.7
2017			
Enero	0.0	-1.2	0.8
Febrero	-1.1	1.1	-1.2
Marzo	1.6	-1.6	2.4
Abril	0.0	4.6	-2.3
Mayo	1.2	-1.9	1.9
Junio	-2.1	-1.6	-1.6

Julio	1.3	1.1	1.1
Agosto	0.6	1.6	0.5
Septiembre	1.3	-0.7	1.7
Octubre	-1.4	-2.7	-0.4
Noviembre	0.9	0.6	0.5
Diciembre	0.0	1.9	-0.2
2018			
Enero	-2.0	-0.8	-1.8
Febrero	-4.0	-2.3	-4.1
Marzo	5.0	4.3	4.6
Abril	-0.1	-6.0	3.3
Mayo	-0.3	3.8	-3.1
Junio	0.0	-0.5	-0.3
Julio	0.4	1.4	-0.7
Agosto	-0.9	-1.6	-0.8
Septiembre	0.8	-1.2	2.0
Octubre	-2.7	-4.4	-0.9
Noviembre	4.6	5.3	2.3
Diciembre	-0.4	-10.3	5.7
2019			
Enero	-3.3	7.5	-6.7

Febrero	-3.1	-0.9	-3.2
Marzo	3.2	5.2	3.0
Abril	0.0	-5.1	2.2
Mayo	-0.5	-1.2	-1.3
Junio	0.4	0.1	1.2
Julio	-0.8	-0.9	-0.7
Agosto	-0.8	-0.2	-1.1
Septiembre	1.0	-2.1	1.9
Octubre	1.0	7.9	-2.2
Noviembre	0.0	-0.1	-1.2
Diciembre	0.3	-0.5	1.4
2020			
Enero	6.5	8.7	5.3
Febrero	-4.4	-6.3	-2.3
Marzo	1.5	-0.1	3.2
Abril	-0.5	-1.3	-2.7
Mayo	-1.3	-0.1	-3.4
Junio	0.7	-0.4	2.4
Julio	0.6	-0.6	1.5
Agosto	0.8	0.4	1.4
Septiembre	-0.7	-1.7	-0.6

Octubre	0.8	-1.7	2.4	
Noviembre	0.3	-2.7	0.4	
Diciembre	0.9	2.7	1.1	
2021				
Enero	2.8	6.6	1.0	
Febrero	-1.2	0.2	-0.6	
Marzo	-1.9	-6.1	-0.1	
Abril	-0.7	0.3	-1.4	
Mayo	1.5	-0.7	1.4	
Nota:	Debido al método de estimación, las series pueden ser modificadas al incorporarse nueva información.			
Fuente:	INEGI.			

Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI)

Construcción.

Series desestacionalizadas del valor total de producción en términos reales generado por las empresas constructoras según tipo de obra							
(Variación porcentual mensual)							
Periodo	Total	Edificación	Agua, riego y saneamiento	Electricidad y comunicaciones	Transporte	Petróleo y petroquímica	Otras construcciones
2019							
Enero	4.1	8.3	-1.4	-26.1	26.5	3.1	-1.8

Febrero	-3.6	-5.0	5.0	1.1	-8.1	1.7	-3.9
Marzo	-0.5	0.4	-6.8	3.7	-2.7	0.3	-1.4
Abril	-1.4	-1.8	6.4	-0.1	0.4	1.4	-2.6
Mayo	-1.1	-0.3	-0.3	-5.0	-2.1	3.8	-6.8
Junio	0.3	-0.6	-9.3	2.3	3.7	-3.3	1.8
Julio	-2.3	-2.3	-4.6	-2.7	-0.5	-1.7	-4.5
Agosto	-2.2	-3.0	-4.6	-4.3	-3.5	1.3	-0.5
Septiembre	-1.4	-0.5	-4.7	-2.6	1.1	-8.5	-6.3
Octubre	-2.9	-2.0	-5.8	-8.3	-0.9	-6.8	7.2
Noviembre	1.9	1.7	3.2	-7.3	-0.6	-1.6	0.8
Diciembre	-1.6	-2.2	-13.2	-3.4	1.5	1.4	-0.8

2020

Enero	-0.5	3.3	1.1	-4.7	-3.6	8.9	-0.7
Febrero	-2.0	-3.3	-20.8	-4.5	1.8	-1.1	-0.2
Marzo	-2.4	-4.5	28.4	-8.6	-0.3	-0.9	-1.9
Abril	-12.8	-21.5	-18.5	-12.5	7.2	-6.5	-16.1
Mayo	-5.8	-8.4	-8.9	-4.5	-5.5	-9.1	-0.2
Junio	1.0	6.3	11.7	-5.4	-5.6	5.1	-1.0
Julio	2.4	4.4	8.2	-4.4	0.7	-4.5	-2.0
Agosto	1.0	-1.8	4.0	0.2	5.7	0.8	2.3
Septiembre	0.2	-0.5	4.0	-0.2	-2.3	4.1	3.3
Octubre	0.9	0.3	-7.7	-2.6	7.3	-2.1	0.7
Noviembre	-2.2	0.3	-1.4	-5.6	-10.0	-6.3	0.9
Diciembre	-0.6	0.1	6.9	-5.0	-9.8	10.5	4.3

2021

Enero	1.2	-1.8	-11.7	1.1	12.9	-2.1	8.4
Febrero	0.8	2.6	5.7	-7.6	-0.4	12.6	-7.9

Marzo	4.5	3.1	-5.4	-1.7	11.5	5.3	1.2
Abril	-1.9	-0.2	2.7	2.1	-8.4	14.5	-1.2
Mayo	-1.1	-1.5	-9.9	-1.7	-5.0	8.1	1.2
Nota:	Debido al método de estimación, las series pueden ser modificadas al incorporarse nueva información.						
Fuente:	INEGI.						

En función de los datos estadísticos anteriores, podemos observar el decremento al sector de la construcción en todos los tipos de obra y en relación con la mano de obra que se contrataba en comparación con otros ejercicios fiscales.

Ahora bien, lo anterior representa la información correspondiente a los datos estadísticos que se obtuvieron del sector de la construcción, que permiten respaldar la necesidad de la presentación de una propuesta de reforma a la Ley de Impuesto al Valor Agregado, así como su Reglamento, a fin de autorizar la devolución de saldo a favor de las empresas dedicadas al sector de la construcción de casa habitación, y que puedan emplear esta herramienta de manejo de dinero pagado en impuestos, para refinanciar operaciones, expandir actividades y reactivar el empleo, además de disminuir el costo de la casa habitación al momento de ser enajenada.

Por otro lado, en relación con las estadísticas de los adquirentes de las casas habitación, se empleó la siguiente información:

El Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) presenta la “Cuenta Satélite de Vivienda de México, 2019”, con año base 2013. Estos resultados forman parte de los productos del Sistema de Cuentas Nacionales de México y muestran los indicadores económicos de producción y empleo en las actividades relacionadas con la vivienda, constituyendo de esta manera un acervo estadístico relevante para apoyar la toma de decisiones sobre este importante sector.

Una de las principales aportaciones de la medición del sector de la vivienda en México es la cuantificación del Producto Interno Bruto generado por las actividades

económicas de mercado y no de mercado vinculadas con este sector, así como la participación que tienen los hogares a través de la producción para uso final propio.

En el periodo de 2009 a 2019 el Producto Interno Bruto del sector de la vivienda contribuyó en promedio con 6% del producto del país y ha registrado una variación promedio anual de 2.2% en términos reales durante el mismo lapso.

Durante 2019, el Producto Interno Bruto (PIB) del sector de la vivienda alcanzó un nivel de 1,371,409 millones de pesos, que representó el 6% del PIB nacional (a precios básicos). Al interior de este indicador se observó que el 52.3% del PIB de la vivienda se constituyó por la producción de bienes y servicios para el mercado, el 46.9% por la producción para uso final propio de los hogares y el restante 0.8 correspondió a la producción no de mercado.

Por sector económico, el PIB del sector de la vivienda se formó principalmente por la contribución de la construcción, los servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles y de los servicios financieros y de seguros, que concentraron casi la totalidad de dicho producto.

En conjunto, el PIB del sector de la vivienda de 2019 mostró un crecimiento real anual de 0.4% frente al año anterior.

En 2019, el 72.6% de la demanda total de bienes y servicios de este sector fue para la inversión en vivienda, mientras que para el consumo de los hogares fue el 24.8% y a la demanda intermedia y al consumo del gobierno se asignaron el 2.4% y 0.1%, respectivamente.

En el año de estudio, las actividades asociadas con el sector de la vivienda generaron 2,451,109 puestos de trabajo, mismos que representaron el 5.6% de la ocupación total del país.

Al considerar las recomendaciones del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) 2008, si el valor del alquiler imputado se agregara al PIB del sector de la vivienda, éstos representarían en conjunto el 13.1% del PIB de la economía en 2019.

Producto Interno Bruto del sector vivienda, Base 2013

Valores corrientes

Millones de pesos y porcentaje

Concepto											2018	2019
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	P	P
PIB de la vivienda	788, 593	755, 575	784, 140	861, 113	915, 134	892, 025	962, 205	1,02 3,87 2	1,13 2,56 8	1,23 5,87 8	1,32 7,61 2	1,37 1,40 9
Proporción respecto al total nacional (porcentaje)	6.6	6.5	6.1	6.1	6	5.7	5.8	5.9	6	6	6	6
PIB de la Vivienda por ámbito económico												
Edificación	539, 398	491, 695	502, 775	559, 669	592, 664	574, 976	620, 856	669, 277	753, 696	846, 756	919, 740	944, 764
Adquisición	42,5 16	43,6 16	47,1 35	51,6 64	54,2 11	59,9 03	61,5 09	65,6 10	74,5 38	68,9 59	71,9 19	75,2 42
Uso	200, 530	213, 943	228, 201	242, 845	262, 891	252, 125	273, 478	283, 480	298, 417	313, 042	329, 428	347, 323
Regulación y fomento	6,15 0	6,32 2	6,02 9	6,93 5	5,36 8	5,02 2	6,36 1	5,50 4	5,91 7	7,12 1	6,52 6	4,08 0
Puestos de trabajo (Unidades)1/	2,54 7,13 4	2,26 6,80 3	2,19 7,60 8	2,37 4,99 0	2,41 2,43 9	2,20 6,92 3	2,26 4,31 6	2,31 3,15 4	2,38 7,51 9	2,42 9,87 3	2,48 8,37 9	2,45 1,10 9

Notas y Llamadas:

P Cifras preliminares

1/ Incluye puestos de trabajo ocupados remunerados dependientes de la razón social, y no dependientes de la razón social.

La suma de los parciales puede no coincidir con el total debido al redondeo de cifras.

Fuente:

INEGI Sistema de Cuentas Nacionales de México.

Producto Interno Bruto del sector vivienda, Base 2013

Valores constantes

Millones de pesos de 2013 y porcentaje

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018 P	2019 P
Concepto												
PIB de la vivienda	904,224	846,490	856,278	890,492	917,073	892,025	937,738	976,348	1,017,953	1,033,925	1,046,148	1,049,872
Variación (Porcentaje)	ND	-6.4	1.2	4	3	-2.7	5.1	4.1	4.3	1.6	1.2	0.4
Proporción respecto al total nacional (Porcentaje)	6.3	6.2	6	6	5.9	5.7	5.8	5.9	6	6	5.9	5.9

Notas y Llamadas:

P Cifras preliminares

ND Cifra no disponible

La suma de los parciales puede no coincidir con el total debido al redondeo.

Fuente:

INEGI Sistema de Cuentas Nacionales de México.

Los resultados del ejercicio indican que el año pasado, las actividades vinculadas con la vivienda alcanzaron un monto de 1,371,409 millones de pesos a precios básicos. Del total, 52.3% correspondió a la producción de bienes y servicios para el mercado,

46.9% a la producción para uso final propio de los hogares y el restante a la producción del no mercado.

De manera específica, al interior del PIB de vivienda, el valor de la construcción asociada a edificación, ampliación y mejoramiento residencial aportó 68.7%, los servicios inmobiliarios de alquiler de inmuebles relacionados con 26.7% y los servicios financieros y de seguros con 3.9%.

“El PIB de la vivienda de 2019 se conformó, de acuerdo con sus cuatro ámbitos generales, por las actividades relacionadas con la edificación que participaron con el 68.9%, destacando la autoproducción de los hogares y la producción de unidades económicas. En el ámbito relacionado con el uso de la vivienda se generó el 25.3% de dicho PIB, esencialmente derivado del alquiler efectivo. La adquisición de vivienda aportó el 5.5% del producto de este sector y se concentró en actividades de financiamiento”, comunicó el INEGI.

A precios constantes, la métrica tuvo una variación real de 0.4% en 2019, debido a que los servicios inmobiliarios y de alquiler crecieron .2%, mientras que los financieros y de seguro cayeron 1.9% y las actividades de construcción 0.3%.

Sin embargo, a partir del ejercicio 2020, y de acuerdo con reportes de CBRE empresa dedicada a servicios inmobiliarios a nivel internacional, señalaron que Las acciones de compraventa de inmuebles residenciales registraron una caída de 17%, en promedio, durante el 2020, informó la protech True Home. La contingencia sanitaria causada por el COVID-19 golpeó a la economía mexicana y mundial, por lo que personas decidieron detener sus planes de adquirir una vivienda, hasta que la situación mejore.

La ciudad de Monterrey, Nuevo León, fue la más afectada. En el año tuvo una contracción total de 22%, en comparación con el año pasado. Sin embargo, en esta entidad hubo contraste con otros mercados inmobiliarios como el industrial, en el que se superó en 14% lo logrado el año pasado en absorción, como lo indican datos de CBRE.

En este contexto, para poder hacer frente a la caída del sector, es fundamental establecer las estrategias que permitan recuperar no solo la competitividad para la industria de la construcción en México, sino permitir el acceso a la vivienda de los mexicanos, puntos que se abordaran en la presente investigación.

1.6 Hipótesis

La devolución del Impuesto al Valor Agregado reduce los costos de construcción de las viviendas, permitiendo cumplir con el precepto constitucional de proveer en las leyes instrumentos para facilitar su adquisición, así mismo la devolución del Impuesto al Valor Agregado genera la reactivación económica de los sectores de la construcción inmobiliaria, y permite la generación de mayor recaudación de impuestos a mediano y largo plazo.

1.7 Justificación

Es cierto que el aparato Gubernamental no puede ser objeto de la entera obligación de la generación de empleos o niveles adecuados para los habitantes, sin embargo, es obligación primordial del Gobierno de México, por mandato constitucional es obligación del Estado llevar a cabo las políticas y planes de desarrollo que permitan establecer las condiciones adecuadas para la generación de empleo, crecimiento económico y sobre todo la adecuada distribución de la riqueza, como lo establece el artículo 25 establece *“Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para*

garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.”, por tanto, lo que si le compete al Estado es la función de llevar a cabo las políticas y planes de desarrollo que permitan establecer las condiciones adecuadas para la generación de empleo, crecimiento económico y sobre todo la adecuada distribución de la riqueza.

Precisado lo anterior, surge la siguiente interrogante: ¿Qué tiene que ver lo dispuesto en el citado artículo de la Carta Magna con el sector de la construcción de casas habitación?

Para responder la pregunta anterior, conviene señalar el derecho consagrado en el artículo 4° constitucional, que, si bien anteriormente era considerado una garantía individual, a partir de la reforma en materia de derechos humanos en el año 2011, se les da mayor peso a los derechos humanos, convirtiéndolos en derechos fundamentales, por tanto, el estado se encuentra obligado a velar por su cumplimiento.

En este sentido, es menester establecer que el Estado, deberá de establecer las políticas necesarias para que, dentro del Plan de Desarrollo Nacional, se promuevan, protejan y lleven a cabo la protección y promoción de los derechos fundamentales, derivando entonces, en la importancia que radica que el Estado promueva directamente políticas que impulsen las actividades económicas, y por efecto, el beneficio que traería para velar por los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Por tanto, el sector de la Construcción en México no es ajeno a ello, en particular con el derecho al acceso a una vivienda digna, parte de ello fue que desde la concepción de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el año de 1978, en el artículo 9° Fracción

II, ya se contemplaba que la venta de casa habitación no se pagaría impuesto, donde uno de los motivos para la exención del impuesto para esta actividad se encuentra en este considerar que la casa habitación es un precepto constitucional que consagra derechos en favor de las personas, como son vivienda, salud, familia, espaciamiento de los hijos, medio ambiente, entre otros, y establece una obligación específica al legislador ordinario para que expida normas que aseguren el acceso a los mismos, siendo esta norma fiscal, una oportunidad para que la adquisición de las casas habitación no se vean perjudicadas con un valor adicional como lo fuese el impuesto al valor agregado, y con ello puedan gozar de dicho derecho.

Sin embargo, y desde la creación de la propia norma, no se contemplo la afectación a la que se pudiera ser sujeto de forma indirecta para los ciudadanos, al momento de querer hacer el uso efectivo de dicho derecho, ya que si bien es cierto que la casa habitación no es adicionada con un impuesto agregado el valor de venta del inmueble, si es adicionado en el costo de dicho inmueble, lo que genera que para efectos de evitar que el Impuesto al Valor Agregado que si debe pagar el constructor se convierta en un impuesto confiscatorio que llegará a hacer desaparecer la fuente principal de ingreso y por ende, del pago de Impuesto Sobre la Renta, se permite de conformidad con el artículo 28 fracción XV, permite que se consideren deducibles cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley, lo cual permite considerarlos como parte del costo, y por ende, para hacerles recuperables, incrementarán el precio final de venta de la casa habitación, dejando la intención de legislador de lado al querer generar las herramientas de un mejor acceso a una vivienda digna para los ciudadanos.

Pero ¿Esto podría ser viable o posible?

Por su puesto que puede ser viable y posible, en primer lugar, se podría disponer de un modelo similar al del Regimen de AGAPES, el cual consiste en lo siguiente:

Sus actividades son una tasa del 0%, lo que implica que las adquisiciones que realicen de insumos, gastos o inversiones a tasa del 16% la puedan acreditar.

En caso de que muestren al proveedor que cierto tipo de insumos son para la actividad del régimen de AGAPES, las adquisiciones serán gravadas al 0%.

Se les permite la devolución del Impuesto al Valor Agregado que si les haya sido trasladado.

La motivación del legislador al permitir que el Sector de AGAPES tengas estas facilidades, va ligada con el derecho fundamental y que está consagrado en la norma constitucional, de adquirir productos para su adecuada alimentación, y por tanto, se les dota de facilidades para que el valor de los alimentos represente un valor competitivo para los productores, y represente un precio accesible para los compradores, entonces, Por qué no aplicar por igualdad de razón el mismo criterio en el sector de la construcción y con ello lograr que exista esa armonía entre el acreditamiento y el traslado del impuesto?.

Por tal razón, es que en el presente trabajo de investigación, se desarrollarán los temas relacionados al sector de la construcción de casa habitación, con la finalidad de proponer un esquema que permita en primer lugar el cumplimiento de la garantía de acceso digno a la vivienda consagrado en el artículo 4° de la Carta Magna, así como el previsto en el diverso 25° logrando con ello la autorización de la devolución del Impuesto al Valor Agregado que le ha sido trasladado al contribuyente que se dedica a la construcción de casas habitación, pueda generar competitividad, mayor empleo, mejor distribución de la riqueza, y en el escenario actual de la contingencia por COVID-19, la necesaria reactivación económica del país.

1.8 Preguntas de Investigación

¿En qué consiste el derecho fundamental de la adquisición vivienda digna?

¿Cuál es el marco fiscal para la enajenación de vivienda en México?

¿Qué efectos tiene el Impuesto al Valor Agregado en la determinación de los costos de la vivienda?

¿Cómo influye de forma positiva la devolución del IVA para los contribuyentes que construyen vivienda?

¿Cómo se realizaría la propuesta de modificación de la legislación fiscal correspondiente?

1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas

TÍTULO	OBJETIVOS GENERAL ES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS
---------------	-------------------------------------	----------------------------------	------------------	------------------

<p>Devolución de Impuesto al Valor Agregado para los contribuyentes dedicados a la construcción de casas habitación.</p>	<p>Analizar la estructura de la legislación fiscal vigente y las modificaciones en materia de derechos humanos, para proponer las modificaciones correspondientes a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para autorizar la devolución del impuesto al valor adquirido pagado por</p>	<p>Analizar los derechos fundamentales de las personas para el acceso a una vivienda digna.</p> <p>Analizar los efectos económicos en los contribuyentes en los costos al no poder acreditar o solicitar en devolución el IVA</p> <p>Estudiar el incremento del valor en las casas habitación al incrementarse los costos por el IVA no acreditable.</p> <p>Estudiar los casos comparables de actos o actividades exentas que se han autorizado bajo la premisa de la defensa de los derechos</p>	<p>¿En qué consiste el derecho fundamental de la adquisición vivienda digna?</p> <p>¿Cuál es el marco fiscal para la enajenación de vivienda en México?</p> <p>¿Qué efectos tiene el Impuesto al Valor Agregado en la determinación de los costos de la vivienda?</p> <p>¿Cómo influye de forma positiva la devolución del IVA para los contribuyentes que construyen vivienda?</p>	<p>La devolución del Impuesto al Valor Agregado reduce los costos de construcción de las viviendas, permitiendo cumplir con el precepto constitucional de proveer en las leyes instrumentos para facilitar su adquisición, así mismo la devolución del Impuesto al Valor Agregado genera la reactivación económica de los sectores de la construcción inmobiliaria, y</p>
--	---	---	---	---

	<p>los materiales, insumos y/o servicios pagados por los contribuyentes dedicados a la construcción de casas habitación, pero cuya venta es considerada como un acto o actividad exentos, y por tanto se les limita a solicitar el impuesto en devolución.</p>	<p>fundamentales de los ciudadanos.</p> <p>Revisar el proceso de determinación de los costos de los contribuyentes para demostrar el efecto económico del IVA no acreditable.</p> <p>Proponer los beneficios en la reactivación económica nacional de autorizar las devoluciones de IVA en las casas habitación.</p> <p>Proponer las modificaciones en la legislación vigente para apoyar el derecho fundamental de la adquisición de casa habitación para los ciudadanos y del</p>	<p>¿Cómo se realizaría la propuesta de modificación de la legislación fiscal correspondiente?</p>	<p>permite la generación de mayor recaudación de impuestos a mediano y largo plazo.</p>
--	--	---	---	---

		incremento de actividades económicas de los contribuyentes.		
--	--	---	--	--

1.10 Materiales a utilizar

Todas las obras requieren para su construcción del uso de materiales y procedimientos. En este caso, al tratarse de una obra literaria, se hará necesario el uso de sus respectivos materiales y métodos. En lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, mismos que se dividen, para su mejor fundamentación relacionado con el tema, en dos categorías:

Documentación general.

Bibliografía actual:

Libros

Compendios

Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.

Documentación especializada

Bibliografía actual:

Libros especializados

Revistas especializadas

Consultas de páginas web especializadas

Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado

Monografía del sector privado

Compendios sobre el ahorro informal

Pláticas con trabajadores y funcionarios del gobierno del Estado de Michoacán de Ocampo.

Esta documentación o “materiales”, tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual, a fin de proporcionar una orientación sobre el terreno que se investiga y con ello sustentar y cumplir con los objetivos de la investigación.

En lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo); pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis. Actividades que se van combinando durante la investigación en tres capítulos, mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

CAPITULO II.

MARCO TEÓRICO

2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Para comenzar el estudio de nuestra investigación que está ubicada dentro del marco Legal Vigente, es indispensable comenzar entonces con abordar el marco legal que corresponde a esta investigación, y no será sino partiendo de fuente del derecho en nuestro país, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Constitución Política de un País es un acuerdo de reglas de convivencia, es decir, una forma de pacto político y social. Se llama así porque integra, establece, organiza, constituye las normas que rigen a la sociedad de un país.

Una constitución ‘viva’ se construye, funciona y evoluciona por el trabajo de los ciudadanos y de sus representantes; si no conocemos ni reclamamos nuestros derechos, entonces se puede decir que no hay una constitución viva.¹

Dentro de los objetivos principales se pueden mencionar:

1. Convoca, conjunta y ensambla a la sociedad de un país.
2. Incluye a toda persona, grupo, sector, segmento, región, identidad o cultura.
3. Asegura la vida comunitaria, el orden, así como las libertades individuales y colectivas.
4. Reconoce los derechos con los que nacen las personas y garantiza su cumplimiento.
5. Organiza el ejercicio de los poderes del Estado para:

¹ El museo. ¿Qué es una Constitución? 2021. <https://museodelasconstituciones.unam.mx/que-es-una-constitucion/>

a) crear leyes, o sea el Poder Legislativo

b) aplicar esas leyes, función del Poder Ejecutivo

c) resolver los conflictos en la aplicación de esas leyes, de lo que se encarga el Poder Judicial

6. Conjunta y ordena la interacción de los tres órdenes de gobierno, que son el federal, el estatal y el municipal.

7. Finalmente, busca la prevalencia de valores, principios, guías y normas de conducta, que son la suma de derechos y responsabilidades de cada habitante de un país.

Pero antes de comenzar con el origen de la Constitución vigente, es importante aclarar de donde proviene la importancia de la Constitución de un País, para ello es importante conocer el concepto de Soberanía, que por su naturaleza pertenece a la teoría general del Estado, con dos características principales, la primera es ser un aspecto de independencia de un Estado, y de considerarse una norma suprema.²

La independencia mira principalmente a las relaciones internacionales, el poder sobreaño de un estado existe sobre bases de igualdad con relación a los demás Estados soberanos, considerada una cualidad exterior.

Mientras que la supremacía, se refiere exclusivamente a la soberanía interior que el Estado ejerce sobre los individuos y las colectividades que están dentro de la órbita del Estado. Por tanto, la soberanía interior es un superlativo, mientras que la soberanía exterior es un comparativo de igualdad.

“Ninguna potestad superior a la suya en el exterior, ninguna potestad igual a la suya en el interior”³

² Tena, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 40° Edición. México, D.F. Editorial Porrúa. 2009. pp 3-7.

³ Carré de Malberg. Teoría General del Estado. 2ª. Edición. México, D.F. 1948. P. 89.

La evolución histórica de la soberanía culminó al localizar al Estado como titular del poder Soberano, en otras palabras, la soberanía es el Estado, quien se convierte en el sujeto y titular de la soberanía, por no ser sino persona moral, una ficción jurídica, donde es preciso que la soberanía sea ejercida en su nombre por personas físicas, una o varias. Es la nación la que da vida al Estado al hacer delegación de su soberanía en los gobernantes que instituye en su constitución.

“Soberanía, poder público, poder del Estado y autoridad política, todas esas expresiones son para mí sinónimas, y empleo la palabra soberanía porque es la más corta y la más cómoda”.⁴

Por tanto, la soberanía de un país como podemos observar es contenida y detallada en la Constitución Política de un país, que como vimos es el ordenamiento de mayor supremacía que rige la vida de un país al establecer las reglas, derechos y obligaciones de los gobernados como de los gobernantes.

En el caso particular de México, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha pasado por una serie de cambios y adecuaciones, desde la propuesta generada en 1814 en el Congreso de Apatzingán, hasta la promulgación de una Constitución Mexicana en el año de 1824, misma que en principio solo contenía apartados sobre la estructura del país, y que no sería sino hasta el año de 1857 que se llevaría a cabo una reforma en materia Constitucional que comenzará con la consideración de los derechos y obligaciones que los ciudadanos tendrían, y terminamos por tener la actual constitución que fue promulgada el 5 de febrero de 1917 por Venustiano Carranza en el Teatro de la República de la ciudad de Querétaro. Entró en vigor en mayo de ese mismo año.

La Constitución contiene los principios y objetivos de la nación. Establece la existencia de órganos de autoridad, sus facultades y limitaciones, así como los derechos de los individuos y las vías para hacerlos efectivos. Contiene 136 artículos y 19 transitorios, distribuidos en nueve títulos.

⁴ Duguit. Soberanía y Libertad. Trad. Acuña, Madrid, 1924. p. 131.

Si bien es cierto que la Constitución Mexicana vigente ha tenido una serie de reformas que la hacen prácticamente diferente a la inicial de 1917, es de reconocer que a base de los esfuerzos de las fuerzas revolucionarias se le dio mayor impulso a un tema que se tocaba en la constitución de forma muy superficial: Los derechos humanos.

Sin embargo, no sería sino hasta el 10 de junio de 2011, que los esfuerzo por integrar a la Constitución de manera concreta y consolidada los derechos humanos se vio reflejada, en este sentido la Suprema Corte nos comparte:

“la reforma publicada el 10 de junio de 2011 modificó de manera sustantiva once artículos constitucionales para fortalecer la protección a los derechos humanos y reforzar sus mecanismos de garantía. En el artículo primero se incorporó el reconocimiento del goce de los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección. A su vez, se establecieron como obligaciones para todos los poderes públicos la promoción, el respeto, la protección y la garantía de los derechos humanos, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, así como la obligación de prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a estos derechos, en los términos que establezca la ley. Además, en este precepto se incorporaron criterios de interpretación como el principio pro persona y la interpretación conforme y se reguló de manera explícita la prohibición de discriminación por preferencia sexual.

Por otro lado, algunas de las modificaciones introducidas por esta reforma se relacionan con las atribuciones de la Suprema Corte. En primer término, se facultó a este Tribunal Constitucional para pronunciarse sobre la constitucionalidad y validez de los decretos de suspensión o restricción del ejercicio de los derechos humanos y sus garantías. Asimismo, se transfirió la facultad de investigación por violaciones graves de derechos humanos que tenía la Suprema Corte a la Comisión Nacional de Derechos Humanos.

Estas reformas implicaron cambios tan sustantivos en el entendimiento y la interpretación de los derechos humanos, que la Suprema Corte inauguró la Décima

Época del Semanario Judicial de la Federación. A partir de entonces, ha habido un desarrollo jurisprudencial de los derechos humanos sin precedentes por parte de la Suprema Corte.”⁵

En la materia de la presente investigación es importante señalar que el 03 de febrero de 1983 se adicionó el párrafo que daba como garantía individual a los ciudadanos de tener derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa, y que con la reforma del 2011 dejó de tener únicamente el valor de una garantía individual para ser un derecho fundamental, lo que nos permitirá establecer la base de la argumentación del porqué es necesario otorgar el derecho de la devolución de los saldos a favor de IVA en la construcción de casas habitación.

2.2 Derechos Humanos y Derechos Fundamentales

Antes de entrar en materia fiscal y la propuesta de las modificaciones a la norma fiscal, es preciso adicionar a los argumentos el marco de los Derechos Humanos y Fundamentales.

Los derechos humanos son conceptualizados de acuerdo con la Comisión Nacional de Derechos humanos como *“Los Derechos Humanos son el conjunto de prerrogativas sustentadas en la dignidad humana, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral de la persona. Este conjunto de prerrogativas se encuentra establecido dentro del orden jurídico nacional, en nuestra Constitución Política, tratados internacionales y las leyes.”⁶*

Mientras que el derecho fundamental se define como *“una garantía que brinda la nación a todo individuo que está dentro de su límite territorial, que se ve regido por*

⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Reforma Constitucional, Derechos Humanos y Amparo. Reformas Constitucionales. 2021. <https://www.scjn.gob.mx/10ddhh/reforma-constitucional>

⁶ Comisión Nacional de Derechos Humanos. ¿Qué son los Derechos Humanos? 2021. <https://www.cndh.org.mx/derechos-humanos/que-son-los-derechos-humanos>.

una carta magna, y que dota de facultades que deben gozar plenamente todo individuo dentro de un territorio nacional, considero que aquí es donde se dice que se encuentra la gran diferencia entre un derecho humano y un derecho fundamental, que se ven reflejadas en un conjunto de prerrogativas.

Los derechos fundamentales se ven reflejados y plasmados dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la cual se establecen las garantías con las que goza el gobernado dentro del territorio nacional, es por esto por lo que se argumenta que los derechos humanos los dará el propio ordenamiento constitucional mexicano, que, a diferencia de los derechos humanos, se establecen por un ordenamiento global”⁷

En palabras de Miguel Carbonell quien establece que *“los Derechos Fundamentales son Derechos Humanos constitucionalizados”⁸*, lo que nos da como resultado lo siguiente:

Para que puedan existir los Derechos Fundamentales, debe existir previamente un derecho humano.

La diferencia principal que existe entre un derecho humano y un fundamental radica primeramente en que el primero se tiene por el hecho inherente a ser un ser humano, sin distinción alguna de nacionalidad, lugar de residencia, origen nacional o étnico, color, religión, lengua, o cualquier otra condición. Todos tenemos los mismos derechos humanos, sin discriminación alguna. Estos derechos son interrelacionados, interdependientes e indivisibles, y en segundo lugar que pueden existir derechos humanos, más no fundamentales, es decir, que si los derechos humanos no están contemplados en nuestra carta magna se les seguirá considerando humanos, más no fundamentales.

⁷ González, Oscar. Revistas.jurídicas.unam.mx. Derechos humanos y derechos fundamentales. 2018. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/hechos-y-derechos/article/view/12556/14135>.

⁸ Carbonell, Miguel. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Los Derechos fundamentales y la acción de inconstitucionalidad. 2006. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2474/7.pdf>

De lo anterior se desprende la importancia que tuvo la modificación constitucional en materia de derechos humanos en el año de 2011, donde se “constitucionalizo” los derechos humanos a volverlos fundamentales, cambiando el concepto de garantía a derecho fundamental.

Una vez abordado los conceptos de Derechos Humanos y fundamentales, continuemos con analizar el derecho humano de tener una vivienda digna, que como bien mencionamos en 1983 se plasma en la Carta Magna como una garantía individual, y a partir de las diversas reformas en materia de derechos humanos a nuestra Constitución se eleva a Derechos Fundamentales.

En materia de Derechos Humanos y del propio Derecho internacional de los derechos humanos, se reconoce el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado, incluida una vivienda adecuada.⁹ A pesar del lugar fundamental que ocupa este derecho en el sistema jurídico mundial, el número de personas que no cuentan con una vivienda adecuada excede holgadamente los 1.000 millones. Millones de personas en todo el mundo viven en condiciones peligrosas para la vida o la salud, hacinadas en tugurios y asentamientos improvisados, o en otras condiciones que no respetan sus derechos humanos ni su dignidad. Millones de personas más sufren todos los años desalojos forzosos o son amenazadas con desalojos forzosos de sus hogares.

La vivienda adecuada fue reconocida como parte del derecho a un nivel de vida adecuado en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 y en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966. Otros tratados internacionales de derechos humanos han reconocido o mencionado desde entonces el derecho a una vivienda adecuada o algunos de sus elementos, como la protección del hogar y la privacidad.

El derecho a una vivienda adecuada incumbe a todos los Estados, puesto que todos ellos han ratificado por lo menos un tratado internacional relativo a la vivienda

⁹ Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos. ONU. El derecho a una vivienda adecuada. 2010. pp. 1-12.

adecuada y se han comprometido a proteger el derecho a una vivienda adecuada mediante declaraciones y planes de acción internacionales o documentos emanados de conferencias internacionales. Varias constituciones protegen el derecho a una vivienda adecuada o declaran la responsabilidad general del Estado de asegurar una vivienda y condiciones de vida adecuadas para todos. Los tribunales de varios sistemas jurídicos también han fallado sobre casos relativos al disfrute de ese derecho, abarcando por ejemplo los desalojos forzados, la protección de los locatarios, la discriminación en materia de vivienda o el acceso a servicios básicos en esta esfera.

El derecho a una vivienda adecuada también ha recibido una creciente atención internacional, en particular de los órganos establecidos en virtud de tratados de derechos humanos, de los acuerdos regionales de derechos humanos y de la Comisión de Derechos Humanos (reemplazada en la actualidad por el Consejo de Derechos Humanos), que creó el mandato de un “Relator Especial sobre una vivienda adecuada como elemento integrante del derecho a un nivel de vida adecuado” en 2000. Estas iniciativas han contribuido a aclarar el alcance y contenido del derecho a una vivienda adecuada.

¿Qué es el Derecho a una vivienda adecuada?

En este sentido el Comité de las Naciones Unidas de Derechos Económicos, Sociales y Culturales ha subrayado que el derecho a una vivienda adecuada no se debe interpretar en un sentido estricto o restrictivo. Debe considerarse más bien como el derecho a vivir en seguridad, paz y dignidad en alguna parte. Las características del derecho a una vivienda adecuada están definidas principalmente en la Observación general N.º 4 del Comité (1991) sobre el derecho a una vivienda adecuada y en la Observación general N.º 7 (1997) sobre desalojos forzados.

El derecho a una vivienda adecuada abarca libertades, entre las cuales se destacan para efectos de nuestro estudio:

La seguridad de la tenencia;

El acceso no discriminatorio y en igualdad de condiciones a una vivienda adecuada;

La participación en la adopción de decisiones vinculadas con la vivienda en el plano nacional y en la comunidad.

Donde es importante resaltar que, de acuerdo con el estudio del Comité de Naciones Unidas, una vivienda adecuada debe brindar más que cuatro paredes y un techo, no se trata de tener lo que comúnmente conocemos como “pichoneras”, sino que estas viviendas deben satisfacer varias condiciones para que una forma particular de vivienda pueda considerarse que constituye “vivienda adecuada”.

Como mínimo la vivienda debe reunir los siguientes criterios:

La seguridad de la tenencia: la vivienda no es adecuada si sus ocupantes no cuentan con cierta medida de seguridad de la tenencia que les garantice protección jurídica contra el desalojo forzoso, el hostigamiento y otras amenazas.

Disponibilidad de servicios, materiales, instalaciones e infraestructura: la vivienda no es adecuada si sus ocupantes no tienen agua potable, instalaciones sanitarias adecuadas, energía para la cocción, la calefacción y el alumbrado, y conservación de alimentos o eliminación de residuos.

Asequibilidad: la vivienda no es adecuada si su costo pone en peligro o dificulta el disfrute de otros derechos humanos por sus ocupantes.

Habitabilidad: la vivienda no es adecuada si no garantiza seguridad física o no proporciona espacio suficiente, así como protección contra el frío, la humedad, el calor, la lluvia, el viento u otros riesgos para la salud y peligros estructurales.

Accesibilidad: la vivienda no es adecuada si no se toman en consideración las necesidades específicas de los grupos desfavorecidos y marginados.

Ubicación: la vivienda no es adecuada si no ofrece acceso a oportunidades de empleo, servicios de salud, escuelas, guarderías y otros servicios e instalaciones sociales, o si está ubicada en zonas contaminadas o peligrosas.

Adecuación cultural: la vivienda no es adecuada si no toma en cuenta y respeta la expresión de la identidad cultural.

Ahora bien, lo anterior no implica que el acceso a una vivienda adecuada se traduzca en una exigencia para que el Estado construya viviendas para toda la población, sino que el Estado funcione como facilitador para el ejercicio de esta acción, dentro del precepto constitucional del artículo 4º, séptimo párrafo, se establece que la función del Estado será la de *“establecer los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar tal objetivo”*¹⁰, siendo entonces nuestra norma constitucional congruente con los lineamientos del Organismo Internacional al que pertenece.

En este sentido, en Materia del Derecho a una vivienda adecuada, la ONU considera que la función del Estado debe ser:

El derecho a una vivienda adecuada comprende las medidas necesarias para prevenir la falta de un techo, prohibir los desalojos forzosos, luchar contra la discriminación, centrarse en los grupos más vulnerables y marginados, asegurar la seguridad de tenencia para todos y garantizar que la vivienda de todas las personas sea adecuada. La interacción del Estado se da mediante la intervención en distintos planos: legislativo, administrativo, de políticas o de prioridades de gastos.

Pueden aplicarse mediante un criterio propicio a la vivienda en el que el gobierno, en lugar de desempeñar el papel de proveedor de viviendas, se convierte en facilitador de las actividades de todos los participantes en la producción y mejora de la vivienda.

En determinados casos, sin embargo, el Estado quizá tenga que proporcionar asistencia directa, incluida la vivienda o prestaciones para la vivienda, especialmente a las personas afectadas por desastres naturales o causados por el hombre y a los grupos más vulnerables de la sociedad. En cambio, diversas medidas necesarias

¹⁰ Artículo 4º, séptimo párrafo, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, “Toda familia tiene derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa. La Ley establecerá los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar tal objetivo.” Texto Vigente 2021.

para garantizar el derecho a una vivienda adecuada sólo requieren que el gobierno se abstenga de ciertas prácticas o

Una aclaración fundamental que establece la ONU en materia del derecho a una vivienda adecuada es especificar que NO es lo mismo que el derecho a la propiedad. A veces se cree que el derecho a una vivienda adecuada equivale a un derecho a la propiedad, derecho que se encuentra consagrado en la Declaración Universal de Derechos Humanos y otros tratados de derechos humanos.

Está aclaración radica en que el derecho a una vivienda adecuada es más amplio que el derecho a la propiedad, puesto que contempla derechos no vinculados con la propiedad y tiene como fin asegurar que todas las personas, incluidas las que no son propietarias, tengan un lugar seguro para vivir en paz y dignidad. La seguridad de la tenencia, que es la piedra angular del derecho a una vivienda adecuada, puede adoptar diversas formas, entre ellas el alojamiento de alquiler, las viviendas cooperativas, los arrendamientos, la ocupación por los propietarios, el alojamiento de emergencia y los asentamientos improvisados.

El derecho a la propiedad también está garantizado en la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 21), la Carta Africana de los Derechos Humanos y de los Pueblos (art. 14) y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (art. 17).

Una aclaración particular que es indispensable atender y que es mencionada por la ONU, es que, si bien es cierto que los derechos humanos son interdependientes e indivisibles, la violación de un derecho humano puede traer como consecuente el afectar el disfrute de otros derechos humanos, y dentro de ello, el derecho a una vivienda adecuada no es la excepción, ya que funciona de forma vinculada con el disfrute de otros derechos.

Un ejemplo de la interacción entre los derechos humanos puede observarse en que el derecho a una vivienda adecuada puede verse afectado por la medida en que se garantizan otros derechos humanos. El derecho a la vivienda está en mayor peligro

para las personas a las que se niega el derecho a la educación, el trabajo o la seguridad social.

Un apartado fundamental que la ONU realiza en su estudio es la aplicación del principio de la no discriminación.

La discriminación es toda distinción, exclusión o restricción hecha por motivo de las características específicas de una persona, tales como la raza, la religión, la edad o el sexo, cuyo efecto u objetivo es dificultar o impedir el reconocimiento, disfrute o ejercicio de los derechos humanos y las libertades fundamentales. Está relacionada con la marginación de determinados grupos de población y generalmente constituye la causa básica de las desigualdades estructurales de una sociedad.

En la esfera de la vivienda, la discriminación puede adoptar las siguientes formas: legislación, políticas o medidas discriminatorias; ordenación territorial; desarrollo excluyente; exclusión de los beneficios de la vivienda; denegación de la seguridad de tenencia; falta de acceso al crédito; participación limitada en la adopción de decisiones; o falta de protección contra las prácticas discriminatorias aplicadas por agentes privados.

La no discriminación y la igualdad son principios fundamentales de los derechos humanos y componentes fundamentales del derecho a una vivienda adecuada. En el párrafo 2 del artículo 2, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales enuncia de forma no exhaustiva los motivos de discriminación: raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social. Según el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, “otra condición social” puede incluir la discapacidad, el estado de salud (por ejemplo, el VIH/SIDA) o la orientación sexual.

El Relator Especial sobre una vivienda adecuada también ha puesto de relieve que la discriminación y la segregación con respecto a la vivienda pueden provenir de la pobreza y la marginación económica.

Los Estados tienen la obligación de prohibir y eliminar la discriminación en todas sus formas y garantizar a todos la igualdad de hecho y de derecho en el acceso a una vivienda adecuada y la protección contra el desalojo forzoso. Lo anterior refuerza nuestro caso de estudio al mencionar que la pobreza y la marginación económica son muestras de discriminación, y en México actualmente los incrementos a los costos de construcción de casa habitación genera que el margen entre el recurso para acceder a una vivienda adecuada y el que se posea crezca e imposibilite su acceso.

El Comité de las Naciones Unidas establece principalmente tres tipos de obligaciones de los Estados:

Obligación de respetar:

La obligación de respetar requiere que los Estados se abstengan de una injerencia directa o indirecta en el disfrute del derecho a una vivienda adecuada.

Obligación de proteger:

La obligación de proteger exige que los Estados impidan la injerencia de terceros en el derecho a una vivienda adecuada.

Los Estados deben adoptar legislación u otras medidas para cerciorarse de que los actores privados —verbigracia, los propietarios de viviendas, los promotores inmobiliarios, los propietarios de tierras y las empresas— cumplan las normas de derechos humanos relativas al derecho a una vivienda adecuada. Los Estados deben, por ejemplo, reglamentar los mercados de la vivienda y los arrendamientos de manera de promover y proteger el derecho a una vivienda adecuada; garantizar que los bancos y las instituciones financieras concedan financiación para la vivienda sin discriminación; asegurar que el suministro privado de agua, saneamiento y otros servicios básicos conexos no ponga en peligro su disponibilidad, accesibilidad, aceptabilidad y calidad; velar por que esos servicios no sean suspendidos arbitraria e ilegalmente por terceros; prevenir las prácticas discriminatorias en materia de herencia que afectan el acceso de la mujer y su control sobre la vivienda, la tierra y

el patrimonio; asegurar que los propietarios de viviendas no discriminen contra determinados grupos; velar por que los actores privados no lleven a cabo desalojos forzosos.

Obligación de realizar:

La obligación de realizar comporta la exigencia de que los Estados adopten las medidas legislativas, administrativas, presupuestarias, judiciales, de promoción y de otro tipo que sean apropiadas para la realización plena del derecho a una vivienda adecuada.

De conformidad con la obligación de realizar, los Estados también deben, progresivamente y en la medida que se lo permitan los recursos de que disponen, prevenir y solucionar la carencia de vivienda; proporcionar la infraestructura física necesaria para que la vivienda sea considerada adecuada (este requisito abarca la adopción de medidas para asegurar el acceso universal y no discriminatorio a la electricidad, el agua potable, un saneamiento adecuado, la recogida de basuras y otros servicios esenciales); y asegurar, especialmente por medio de subsidios y otras medidas, una vivienda adecuada a las personas o grupos que, por motivos fuera de su control, no pueden disfrutar del derecho a una vivienda adecuada.¹¹

Ahora bien, para el Comité de las Naciones Unidas, el sector privado también forma parte esencial en la promoción y protección de este derecho humano, ya que las empresas y el sector privado como lo son: los promotores inmobiliarios, las empresas de construcción y los proveedores de infraestructura, participan directamente en la construcción de una proporción considerable del parque de viviendas. Las empresas también participan en la administración y el mantenimiento de edificios y viviendas.

Al mismo tiempo, el sector privado puede tener un efecto negativo en el derecho a una vivienda adecuada. Esto puede ocurrir particularmente en el contexto de la construcción de grandes represas u otros proyectos de desarrollo, en especial los

¹¹ Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos. ONU. El derecho a una vivienda adecuada. 2010. pp. 32-35.

que suponen la extracción de recursos como gas y petróleo, que pueden obligar a los residentes a mudarse o causar daños al medio ambiente. Los propietarios de inmuebles, los propietarios privados, los organismos encargados de la vivienda y los organismos estatales también pueden afectar el disfrute del derecho a una vivienda adecuada, especialmente si efectúan desalojos forzosos o discriminan contra determinados grupos, por ejemplo, mediante el cobro de alquileres exorbitantes.¹²

Ahora bien, ya se ha analizado desde la perspectiva de derecho humano la vivienda adecuada, ¿Qué dice entonces el Derecho fundamental del derecho a una vivienda digna al respecto?

En este sentido, la Senadora Angélica del Rosario Arauja Lara nos comparte que en em ámbito constitucional este derecho se pretende satisfacer al integrarlo en la constitución, estableciendo como parte de las obligaciones del Estado en primer lugar el reconocimiento del Derecho a la Vivienda, en segundo lugar, la obligación del Estado a Promover y Velar por el cumplimiento de dicho derecho, y, por último, proveer de las condiciones necesarias para su realización.

2.3 Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos

Uno de los documentos importantes para el estudio de los Derechos Humanos en México, sin lugar a duda es la Convención Americana Sobre los Derechos humanos, que establece como propósito principal el de consolidar en este Continente, dentro del cuadro de las instituciones democráticas, un régimen de libertad personal y de justicia social, fundado en el respeto de los derechos esenciales del hombre;

¹² Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos. ONU. El derecho a una vivienda adecuada. 2010. pp. 32-35.

Reconociendo que los derechos esenciales del hombre no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado, sino que tienen como fundamento los atributos de la persona humana, razón por la cual justifican una protección internacional, de naturaleza convencional coadyuvante o complementaria de la que ofrece el derecho interno de los Estados americanos;

Considerando que estos principios han sido consagrados en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y en la Declaración Universal de los Derechos Humanos que han sido reafirmados y desarrollados en otros instrumentos internacionales, tanto de ámbito universal como regional;

Reiterando que, con arreglo a la Declaración Universal de los Derechos Humanos, sólo puede realizarse el ideal del ser humano libre, exento del temor y de la miseria, si se crean condiciones que permitan a cada persona gozar de sus derechos económicos, sociales y culturales, tanto como de sus derechos civiles y políticos, y

Considerando que la Tercera Conferencia Interamericana Extraordinaria (Buenos Aires, 1967) aprobó la incorporación a la propia Carta de la Organización de normas más amplias sobre derechos económicos, sociales y educacionales y resolvió que una convención interamericana sobre derechos humanos determinara la estructura, competencia y procedimiento de los órganos encargados de esa materia,¹³

Han convenido en lo siguiente:

PARTE I - DEBERES DE LOS ESTADOS Y DERECHOS PROTEGIDOS

¹³ Organización de los Estados Americanos, CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS SUSCRITA EN LA CONFERENCIA ESPECIALIZADA INTERAMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS. 1969. https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

Y que, para el caso particular de estudio, nos centraremos en el Capítulo II, Derechos Civiles y Políticos en su artículo 21 que establece el derecho a la Propiedad Privada, estableciendo lo siguiente:

Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.

Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.

Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre deben ser prohibidas por la ley.

Adicionalmente observaremos lo mencionado en el capítulo III de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en su artículo del Desarrollo Progresivo nos establece:

Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.

Artículos que se adicionan al estudio del derecho humano y fundamental del acceso a una vivienda adecuada, y que respalda la necesidad del adecuado establecimiento de medidas por parte del Estado para velar por el cumplimiento y respeto irrestricto a este derecho humano.

2.4 Ley Federal de Derechos del Contribuyente

La materia de estudio del presente trabajo incluye modificaciones en materia fiscal, al ser la materia fiscal un tema base para que un país pueda presentar crecimiento y evolución, por la importancia que representa la obligación de los gobernados a contribuir con el gasto público a través del pago de contribuciones, es importante considerar el papel que tiene la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente¹⁴, cuyo rol principal resulta es indispensable para actuar como intermediario de la relación tributaria entre el pagador de impuestos y las instituciones recaudadoras.

Previo a la existencia de la Prodecon, hacia el año 2005 en México, hablar sobre los derechos de los contribuyentes y su identificación y reconocimiento en los ordenamientos legales como derechos fundamentales derivados de la consideración de los derechos humanos en la norma constitucional, resultaba un tema impensable, teniendo en cuenta que en esa época a nivel nacional se carecía de una cultura contributiva idónea, en donde la existente resultaba débil, pues la legislación vigente en aquél entonces, estaba enfocada en gran parte a recaudar, revisar y sancionar, así como, por la ausencia de un organismo gubernamental especializado que se encargara de la defensa de los derechos del contribuyente ante las actuaciones de las autoridades fiscales.

Ante una falta de normatividad y de instituciones en el Estado mexicano que establecieran una mejor relación con los gobernados, en donde se advirtiera un mayor acercamiento y correspondencia con el contribuyente, que generara un cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y se reflejara un crecimiento real y efectivo de los ingresos tributarios, resultó trascendental la creación de una Ley que enlistara algunos de los derechos de los contribuyentes, así como de una institución que se encargara de velar el cumplimiento efectivo de ésta.

¹⁴ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. ¿Qué es la Prodecon? 2021. <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>.

Es por ello que el 23 de junio de 2005 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente¹⁵, con el objetivo primordial de reconocer y enunciar de manera clara y precisa los principales derechos a los que un pagador de impuestos tiene acceso y con ello generar seguridad jurídica en la mencionada relación tributaria, sin perjuicio de aquellos otros derechos previamente establecidos en las diversas normatividades en materia fiscal y aquellos que surgieran con el paso del tiempo.

Así, en la búsqueda de lograr una mejor protección a los derechos humanos, es que a través de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 al artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se estableció que todas autoridades están obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, así como a interpretar y aplicar las normas jurídicas relativas a éstos favoreciendo en todo momento la protección más amplia a las personas; buscando siempre que cualquiera de los actos, procedimientos o actuaciones de la autoridad, tengan como eje rector el respeto, protección y salvaguarda de los derechos humanos.

En el ámbito tributario, los derechos de los contribuyentes no sólo van ligados a los derechos humanos previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino a la protección de derechos conforme al Sistema Interamericano de los Derechos Humanos, el cual constituye un conjunto de normas sustantivas y procesales, así como, organismos y mecanismos de denuncia que en el marco de la Organización de los Estados Americanos (OEA) cumplen la función de promover y proteger los derechos humanos universales en el continente americano, destacando entre los documentos base de dicho sistema, la Declaración Americana sobre Derechos y Deberes del Hombre, suscrita en 1948 en el marco de la IX Conferencia Internacional Americana, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos,

¹⁵ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Ley Federal de Derechos del Contribuyente comentada. 2020. https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/ley_federal.pdf.

conocida también como “Pacto de San José”, suscrita en 1969 y sus protocolos adicionales.

Ante esta gran diversidad de derechos de los pagadores de impuestos y el cumplimiento de nuestra misión, PRODECON a fin de colaborar en el mejoramiento de la relación del fisco con el contribuyente, estima conveniente analizar y comentar cada una de las disposiciones que conforman la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.¹⁶

2.5 Principios Tributarios de las Contribuciones

Los principios Tributarios son pilares y bases fundamentales para entender la constitucionalidad o legalidad de los tributos que emanan del artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, así mismo revisaremos la manera en que se encuentran plasmados estos principios en el artículo citado anteriormente, ya que es importante resaltar que los principios no son escritos a literalidad en la Carta Magna, sino que se identifican del análisis, interpretación y estudio sistemático de la norma.¹⁷

En el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no encontramos un concepto como tal de contribución, ya que únicamente se hace alusión a su fundamento y razón de ser, al referir que contribuir es una obligación a cargo de los mexicanos; de manera que tal precepto sólo alude que la contribución debe ser entendida como una obligación, al mismo tiempo que establece los principios que las rigen, a saber que deben ser proporcionales y equitativas en relación a los sujetos obligados y que estas deben ser destinadas al gasto público,

¹⁶ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Lo que todo Contribuyente debe saber. 2021. <http://www.prodecon.gob.mx/kioscos/index.php/lo-que-todo-contribuyente-debe-saber>

¹⁷ Venegas, Sonia. Derecho Fiscal parte General de Impuestos federales. Principio de Legalidad en materia fiscal y sus excepciones. 1° Edición. 2016. Editorial Oxford University Press México, S.A. de C.V. pp. 42-61

es por ello el concepto de contribución se explica a través de los principios que la rigen y que emanan del propio texto constitucional, como veremos más adelante.¹⁸

En ese tenor, si bien el texto constitucional no nos da una definición de contribución, sí nos da un parámetro para entenderla, no solo en su concepto, también en su esencia, al emplear la palabra contribución y no la de impuesto o tributo, lo que nos ubica en el contexto democrático de nuestra nación. Así, la contribución constituye una exigencia del Estado en virtud de su potestad de imperio, creada con la finalidad de cubrir el gasto público.

En efecto, en el texto constitucional se emplea la palabra contribución y no impuesto, pues este último es un término mucho más autoritario en el que no es trascendente valorar las circunstancias del sujeto a quien va dirigido, por ende, si en el texto constitucional se hace referencia a principios como la proporcionalidad y equidad en relación con la contribución, ello implica que el Estado toma en consideración circunstancias propias del sujeto pasivo, lo que garantiza un mínimo de justicia y evita que se traduzca en una imposición absoluta y arbitraria.

Antes de hablar de los principios de las contribuciones reconocidos en nuestra Constitución, nos referiremos, en sentido amplio, a ubicar su existencia dentro del mundo jurídico y a hacer una distinción entre lo que son los principios propiamente dichos y lo que debemos entender por reglas, ambos conceptos integradores de todo ordenamiento legal.

“Los principios son elementos que contienen un valor considerado y reconocido por el legislador... y son entendidos como las referencias de valores programáticas encargadas de optimizar los derechos fundamentales, en tanto las reglas se refieren a una situación de hecho con consecuencias legales dependiendo de la comisión u omisión de la conducta descrita... un principio está siempre inmerso de un valor, a

¹⁸ Tenorio, Ixchel. Derecho Fiscal. Conceptos Constitucionales de la Contribución o derecho al mínimo vital. s/f. <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>

diferencia de una regla, que sólo da seguimiento al valor establecido por el principio.”¹⁹

Los principios son perdurables en el tiempo, nunca están sujetos a cambios o sustitución y adoptan un valor intrínseco, como la vida o la libertad, además que sirven para resolver casos difíciles, no prescriben un comportamiento preciso, más bien encomiendan la obtención de un fin. “Son criterios universales de ética social o axiología jurídica, descubiertos por la razón humana en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible actual”.²⁰

De esta manera se habla de la ponderación de principios, pues cuando existe choque o contradicción entre un principio y otro, es válido ponderar a efecto de determinar la importancia de uno sobre otro en el caso concreto, resaltando su jerarquía móvil y axiológica, ya que su importancia no siempre será la misma y su valor dependerá de cada caso en particular.²¹

En tratándose de la materia fiscal, la dualidad de derechos que generalmente se encuentra en colisión está enfocada hacia los derechos patrimoniales frente a los derechos sociales, tutelados cada uno en artículos constitucionales específicos.

Es de destacar que los principios constitucionales cumplen tres funciones específicas:

Exegética: Porque ayudan a la interpretación de todo el ordenamiento jurídico.

¹⁹ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. Principios Tributarios, entre la legalidad y el conocimiento. Dofiscal, primera edición, México, 2012, p. 11

²⁰ Venegas, Sonia. Op. Cit. pp. 6

²¹ Burgoa Toledo Op. Cit. Pp. 10, 11, 12 y 15

Fundamentadora: Dado que limitan a las autoridades y dirigen el ejercicio de sus potestades y atribuciones.

De garantía para los particulares: Por ser fortaleza de los derechos individuales y otorgar certeza jurídica al particular.⁵

En nuestro sistema jurídico mexicano, los principios en materia tributaria constituyen el eje del orden jurídico-fiscal y se encuentran contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece textualmente lo siguiente:

“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.”

Del precepto transcrito se desprenden los siguientes principios:

Principio de generalidad “son obligaciones de los mexicanos”. - Al establecer de manera general las obligaciones de los mexicanos, lo que resulta ser uno de los elementos principales del acto legislativo, ya que una ley es general cuando tiene aplicación a todos los individuos que se coloquen en el supuesto normativo.

Principio de obligatoriedad “son obligaciones”. - La contribución a los gastos públicos constituye una obligación de carácter público que encuentra vinculación directa con la coercitividad con la que cuenta el fisco; este principio se encuentra reiterado en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación.

Vinculación al gasto público “contribuir para los gastos públicos”. - “El gasto público comprende todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la prestación de servicios públicos, como al desarrollo de la función pública del Estado”.⁶ Este principio a su

vez constituye una obligación para el Estado, que es el destinar las contribuciones únicamente a la satisfacción de los gastos públicos, concepto que doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.

Principio de proporcionalidad "...de la manera proporcional...". - A través de este principio se distribuyen las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago individual de los contribuyentes, lo que implica que sea en proporción a sus ingresos, mientras mayores sean los ingresos del contribuyente el impuesto deberá incrementarse, correspondiendo al legislador fijar la proporción en que las contribuciones aumentarán.

Principio de equidad "...y equitativa..."- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en base a este principio, los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra.

Principio de legalidad o reserva de ley "...que dispongan las leyes...". "Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material".²²

Ahora bien, haciendo énfasis a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, hemos de destacar que nuestro Máximo Tribunal también ha dicho que la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; de manera que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto

²² Jiménez, Jorge. El Amparo Fiscal. Los Derechos Fundamentales previstos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución mexicana. 1° Edición. 2018. Editorial Porrúa. pp. 296-332.

pasivo y las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. Para cumplir con este principio se atiende a la aplicación de tarifas progresivas, mediante las cuales los contribuyentes de más elevados recursos pueden cubrir un impuesto en monto superior. Mientras tanto, el principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad.

Es de recordar que entre los principios formulados por Adam Smith ²³se encuentran el de igualdad o justicia, que preveían que toda vez que los súbditos estaban obligados a contribuir al gasto público, debían hacerlo de acuerdo a sus posibilidades económicas, en proporción a los ingresos que tienen, para lograr que los impuestos sean justos y equitativos, lo que implicó la aplicación de una fórmula de proporcionalidad e igualdad; de manera que la carga fiscal no solo debe fijarse en función de la capacidad económica de los contribuyentes, sino en función de su capacidad contributiva, que debe incidir sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento, para que el tributo no se vuelva confiscatorio.²⁴

En tal virtud, hay que distinguir los conceptos de capacidad contributiva y capacidad económica, entre los cuales prevalece una relación de interdependencia pero no

²³ Smith, Adam. Citado por De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 1994, p. 404. En el libro V de la obra "La Riqueza de las Naciones", Adam Smith identificó los cuatro principios teóricos de las contribuciones más reconocidos y observados por el legislador moderno y son: 1) Principio de Justicia, que se concreta por dos subprincipios, el de generalidad y el de uniformidad; 2) Principio de Certidumbre, relacionado con la fecha, forma y cantidad a pagar; 3) Principio de Comodidad, relacionado con la recaudación; y 4) Principio de Economía, procurando que la recaudación sea lo menos onerosa posible para que se procure el mayor ingreso a las arcas del Estado.

²⁴ Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas. trigésima cuarta edición. Porrúa. México, 2004. pp. 152-158

deben ser utilizados como sinónimos, pues la capacidad contributiva es una ficción jurídica y depende de que el contribuyente se ubique en la hipótesis normativa pues será en ese momento cuando se materialice la manifestación de la riqueza, mientras que la capacidad económica surge de una manifestación fáctica más apegada a la realidad, que permite que una persona tenga un ingreso, una utilidad o un rendimiento que pudo ser gravado o no.²⁵

Es importante hacer notar también que la capacidad de gasto es la facultad de un individuo de satisfacer sus necesidades personales, en relación con ciertas necesidades objetivas que derivan de circunstancias objetivas, como el número de personas que dependen del contribuyente, o bien, diferencias entre una cantidad nominal de riqueza y la oportunidad de gastar

Por otra parte, nuestro Máximo Tribunal también ha establecido que la proporcionalidad de las contribuciones debe examinarse atendiendo a las características de cada una de ellas, por lo tanto, la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen varía, dependiendo del tipo de contribución de que se trate.

PRIMERA. - Mientras los principios optimizan derechos fundamentales, son perdurables en el tiempo y constituyen el fundamento de todo sistema jurídico, las reglas dan seguimiento a los valores establecidos por los principios, pues en ellas se hace referencia a situaciones de hecho con consecuencias legales específicas.

SEGUNDA. - Nuestro sistema constitucional reconoce básicamente seis principios de las contribuciones: el principio de generalidad, de obligatoriedad, de vinculación al gasto público, de proporcionalidad, de equidad y de legalidad o reserva de ley.

TERCERA. - El principio de la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica,

²⁵ Cfr. Revilla de la Torre, Jorge Luis, La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana, p. 4. http://www.scjn.gob.mx/transparencia/Documents/Becarios/Becarios_084.pdf

aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.

CUARTA. - El principio de equidad radica en la igualdad ante la ley tributaria, de forma que los sujetos pasivos de un mismo tributo que se encuentren en similares condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago.

QUINTA. - No se deben confundir los conceptos de capacidad contributiva y capacidad económica, pues el primero constituye una ficción jurídica y depende de la ubicación del contribuyente en la hipótesis normativa, a diferencia de la capacidad económica, la cual surge de una manifestación fáctica más apegada a la realidad.

SEXTA. - El derecho al mínimo vital implica que los ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo constituyan un límite para el legislador tributario.

SÉPTIMA.- Nuestro Máximo Tribunal al establecer la jurisprudencia 2a./J. 164/2007, realizó una distinción en contravención a lo establecido por la Constitución, debido a que todos los trabajadores tienen derecho a percibir, por lo menos, un salario mínimo a cambio de su esfuerzo, que debe estar exento de impuesto, independientemente de que se perciban remuneraciones superiores, máxime que la exposición de motivos no justificó la eliminación de una prerrogativa tan fundamental para los trabajadores.

OCTAVA. - Si bien el fundamento constitucional del derecho al mínimo vital lo encontramos en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, no debe dejarse de lado el contenido de los artículos 1º, 3º, 4, 25 y 123 de nuestra Carta Magna.

NOVENA.- A pesar de que puede resultar complejo realizar una clasificación de qué es lo necesario para una u otra persona, no sería imposible llevar a cabo tal ejercicio, tomando en cuenta que todas las personas como individuos tienen derecho a las mismas prerrogativas constitucionales y a la satisfacción de las mismas necesidades

básicas, por ejemplo, alimenticias, vestido, vivienda, salud, transporte, educación, acceso a la cultura y al deporte, por lo tanto, podrían emplearse postulados o parámetros generales objetivos que pudiesen ser aplicables en la práctica para cualquier persona.

DÉCIMA. - Si bien es cierto que no se puede obligar al legislador a establecer específicamente una exención, una deducción o algún mecanismo específico para respetar el derecho al mínimo vital, también lo es que la exención de ciertas cantidades puede ser un medio efectivo para garantizarlo, por lo que nuestro Máximo Tribunal debió aprovechar la oportunidad para señalar que la mecánica existente en la ley actual puede ser insuficiente en algunos casos.

El análisis de los principios tributarios nos permiten extender los alcances e interacciones que tendrá en el caso de estudio el derecho fundamental de acceso a una vivienda digna, el derecho al mínimo vital relacionado con el incremento de costos de las casas habitación, así como determinar que el impedimento a solicitar devolución del Impuesto al Valor Agregado que si le es trasladado al constructor de casas habitación lo convierte en un impuesto confiscatorio, además de violentar los principios de equidad y proporcionalidad.

2.6 Jerarquía de leyes en México

Los órdenes jurídicos tienen una jerarquía que hace que unas leyes prevalezcan sobre otras. Todo parte del concepto de soberanía.

¿Qué es la soberanía? Mucho se ha escrito en su respecto y todo lo posible se ha ya dicho. La soberanía es el poder supremo. Es la decisión que proviene de la mayoría entendiendo por mayoría la decisión de los más. La soberanía implica que nada está

por encima de ella. Implica que su titular puede decidir libremente sobre lo que desea.

26

Así, la soberanía representa el poder de decidir; uno de los casos en concreto lo podemos observar en la soberanía que perteneció a una sola persona: el Rey. Otra, a partir de la Revolución Francesa, la soberanía es popular, es del pueblo que pasó de siervo y súbdito a Hombre y ciudadano con derechos fundamentales, entre ellos, rescató su poder soberano como una potestad indivisible, inalienable e imprescriptible.

En los Estados modernos contemporáneos, el soberano —el pueblo— ejerce su soberanía mediante un constituyente que emite una Constitución; documento único, formal y escrito, que como norma fundamental y fundacional crea al Estado, le determina sus fines, le define su organización y, entre otros, establece la forma de producción y ejecución de las leyes —llamadas secundarias— que harán de la Constitución derecho positivo. Al ser expresión mayoritaria de la voluntad popular, la Constitución se vuelve la Ley Suprema. Nada por encima de ella, nada en contra. No obstante, este poder absoluto del constituyente del que emana la Constitución tiene límites. La Constitución debe.²⁷

Reflejar los factores reales de poder, diría Ferdinand Lasalle, o establecer los principios fundamentales de la sociedad, diría Karl Schmitt.

Ser el derecho del Estado para que el Estado sea de Derecho, como diría Felipe Tena Ramírez.

²⁶ MARSHALL, Pablo. La soberanía popular como fundamento del orden estatal y como principio constitucional. 2010. https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512010000200008.

²⁷ TEUTLI, Guillermo. El artículo 133 y la Jerarquía Jurídica en México. 2015. pp. 143-175. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4056/11.pdf>.

Definir y defender los Derechos Humanos, la división de poderes, la democracia, la representatividad y, cada vez más, las garantías sociales.

Establecer la forma de creación normativa de las leyes secundarias que permitan realizar los fines del Estado en ella inscritos.

De esta manera, la jerarquía del orden normativo nacional queda establecido. En la cima la Constitución —ley primaria— y por debajo las leyes secundarias que en ningún caso pueden ser anticonstitucionales o inconstitucionales. Si por alguna circunstancia esto sucediera, la Constitución haría valer su superior jerarquía y la ley secundaria perdería toda validez y aplicación.

El concepto de soberanía como poder absoluto encontró también como límite al Derecho Internacional, particularmente después de las guerras mundiales del Siglo

XX. Al principio temas como la defensa de los Derechos Humanos y la convivencia pacífica entre los Estados, hicieron patente la necesidad de restringir el poder absoluto de la soberanía nacional que hacía imperar la ley del más fuerte. Después se han añadido otros temas como el del medio ambiente, la no proliferación de armas nucleares, la lucha contra la delincuencia organizada, las relaciones económicas y comerciales, entre otros. Temas que han sido materia de tratados internacionales que, sin ser producto directo de la soberanía nacional, la restringen.

Lo anterior ha centrado la discusión en definir si el Derecho Internacional, cuya una de sus fuentes son los tratados internacionales, y el derecho nacional se funden en un solo orden jurídico o si son dos órdenes jurídicos que conviven. Es decir, nos lleva a las tesis del monismo jurídico y del dualismo jurídico.

Según el dualismo jurídico, el Derecho Internacional es uno y el derecho nacionales otro. Ambos se aplican, pero no se funden. Uno es creado por procedimientos internacionales y obliga a los Estados. El otro es creación de los poderes constituidos por la soberanía popular y regula al Estado y crea derechos y obligaciones para los nacionales. En este caso, el derecho interno se impone al internacional ya que, al ser

producto de la soberanía, ésta no puede someterse a disposiciones que no fueron creadas por su constituyente.

Para la tesis monista, el derecho internacional y el derecho nacional se unen en una sola pirámide, en un solo orden jurídico, pero uno de ellos queda por encima del otro. Aquí el problema es aceptar cuál de los dos derechos está por encima del otro.

Uno de los resultados del seminario de Derecho Internacional²⁸ es conocer la posición de los internacionales, en relación a que el derecho internacional es monista, es decir el Derecho internacional está por encima del Derecho nacional, porque significa compromisos con otros Estados soberanos sobre temas que tienen interés supranacional. Para ellos, la soberanía nacional tiene el poder para soberanamente someterse a leyes que no fueron creadas internamente.

Es claro que las, como nunca, crecientes relaciones internacionales de las que derivan tratados y normas internacionales han rebasado el concepto tradicional de Estado soberano que lo autolegitimaba. Es cuando se afirma que el concepto de autodeterminación debe en sí mismo ser reinterpretado. En la actualidad, en el mundo globalizado que vivimos, la autodeterminación ya no puede entenderse como el ser independiente y no estar sometido a otras potestades.

Hoy en día, el Estado soberano debe legitimarse no sólo al interior sino también hacia el exterior, es decir, respecto de otros países y particularmente respecto de las normas y principios que derivan de tratados internacionales en materias importantes para la comunidad internacional en ámbitos como la protección de los derechos fundamentales o económicos, entre otros.

Para muchos constitucionalistas debe prevalecer la tesis monista “nacionalista” porque el derecho nacional emana de la soberanía popular y refleja los fines políticos y sociales del Estado que lo emitió. Por lo tanto, el orden interno debe estar por

²⁸ FACULTAD DE DERECHO. UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO. Seminario de Derecho Internacional. 2009. p. 146.

encima del internacional. Para éstos, el Derecho Internacional es sólo una fuente del Derecho nacional siempre que no se oponga a su orden jurídico.

México aplica la tesis monista “nacionalista” al incorporar a los tratados a su orden jurídico, pero hace prevalecer al derecho nacional al poner en la cima de su pirámide jurídica a la Constitución Política y al requerir que las leyes del Congreso “emanen de ella” y que los tratados internacionales “estén de acuerdo con ella”. La polémica se presenta entre los tratados y las leyes secundarias.²⁹

ii. la celebración de los tratados

Como inicio vale definir que es un tratado internacional.

Según se establece en el artículo dos, primer párrafo, de la Convención de Viena para la Celebración de Tratados, tratado internacional es:

Un acuerdo entre dos o más sujetos de Derecho Internacional Público, con objeto de crear, transferir, modificar o extinguir una relación jurídica entre ellos, estableciendo derechos y obligaciones por escrito en un instrumento único o más documentos relacionados entre sí, sin importar su denominación.

Es esta última frase, “sin importar su denominación”, la que permite que los tratados sean denominados de varias formas (arreglo, acta, declaración, convenio, entre otros) pero que, para efectos de la citada Convención, todos tienen las características de un tratado.

Según la Ley sobre la Celebración de Tratados de México, es:

“El convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de

²⁹ TEUTLI, Guillermo. El artículo 133 y la Jerarquía Jurídica en México. 2015. op. cit. pp. 143-175.

acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

Jurídicamente, los tratados tienen una gran importancia ya que se convierten en normas jurídicas con validez plena y hay que definir su nivel jerárquico en el orden jurídico mexicano. Sin embargo, son normas que no son creadas por el órgano y el proceso legislativo previsto para generar el orden jurídico nacional. Los tratados provienen de un proceso de creación diferente.

De ahí la importancia de determinar para el caso mexicano cuál es el proceso de creación de estas normas internacionales. Para este trabajo, interesa determinar la forma como se celebran los tratados más que sus contenidos.

Son varios los instrumentos legales internacionales que regulan la celebración de tratados, entre los principales: la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales. Sólo los mencionamos para referirnos con más detalle a los requisitos del orden jurídico mexicano.

En este caso, es preciso iniciar con lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su texto actual y, en segundo, por dos de sus leyes reglamentarias: la Ley Sobre la Celebración de Tratados (1992) y la Ley Sobre la Celebración de Tratados Internacionales en Materia Económica (2004).

La celebración de tratados es un ejemplo evidente de cómo el constituyente diseñó un mecanismo de equilibrio entre los poderes constituidos.

Así, por un lado, dentro de nuestra constitución para efectos del Poder Ejecutivo encontramos:

Artículo 89: Las facultades y obligaciones del presidente son las siguientes:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, así como terminar, denunciar, suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos, sometiéndolos a la aprobación del Senado...

Por el otro, se le da una importancia definitoria al Congreso de la Unión vía la Cámara de Senadores:

Artículo 76.- Son facultades exclusivas del Senado:

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el presidente de la República y el secretario de Despacho correspondiente rindan al Congreso.

Además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de terminar, denunciar suspender, modificar, enmendar, retirar reservas y formular declaraciones interpretativas sobre los mismo.

Y, por el otro, la Constitución le otorga al Poder Judicial Federal dos facultades de suma importancia:

Artículo 104.- Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

I. De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o de los tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano”.

Artículo 105.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN) conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

II. De las acciones de inconstitucionalidad... (relativas a los tratados) (Este artículo se analiza con mayor detalle más adelante).

Así, los tres Poderes de la Unión participan respecto de los tratados internacionales y se controlan entre sí. Uno los celebra, el otro los aprueba y el tercero resuelve sobre su constitucionalidad y sobre las controversias de su aplicación.

La Constitución establece que la celebración y aprobación de los tratados internacionales es competencia del Gobierno Federal. Las entidades federativas “cedieron” esta atribución sobre la política exterior al Gobierno central.

Los límites de la CPEUM son pocos y se pueden agrupar en dos:

a) Generales: los que el artículo 133 establece al condicionarlos a que:

- Los celebre el presidente de la República.
- Los apruebe el Senado, y
- Que “estén de acuerdo con” la Constitución.

b) Específicos:

Artículo 15 constitucional que señala que:

No se autoriza la celebración de tratados para:

- a) La extradición de reos políticos,
- b) Ni para la de aquellos delincuentes del orden común que hayan tenido en el país donde cometieron el delito, la condición de esclavos;
- c) Ni de convenios o tratados en virtud de los que se alteren las garantías y derechos establecidos por esta Constitución para el hombre y el ciudadano.

Así, la creación de normas jurídicas internacionales, vía la celebración de tratados, es amplia y muy diferente a la creación de normas internas que sí involucra a las dos Cámaras del Congreso de la Unión y al presidente de la República. Sin embargo, ambos órdenes normativos conforman el orden jurídico del país.

En relación con lo anterior, en mayo de 1934 y en julio de 1946, la SCJN confirmó la jerarquía jurídica mexicana establecida en el artículo 133 constitucional y estableció un control difuso que permitía a los jueces locales decidir si la legislación estatal se apegaba a la Constitución Federal, a las leyes y a los tratados internacionales.

Los jueces de los estados 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”. Semanario Judicial de la Federación, 5ª, Tomo XLI, 23 de mayo de 1934.³⁰

Posteriormente y en el mismo sentido, la SCJN estableció que:

los jueces de los Estados deberían desacatar esas leyes locales si se oponían la jerarquía señalada”. Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, Tomo LXXXIX del 16 de julio de 1946.

Sin embargo, en 1968, la SCJN cambió de opinión y se volvió a establecer el control concentrado al afirmar que:

Aun cuando existían precedentes en que jueces locales habían ejercido su control de la constitucionalidad, sólo había habido casos aislados por lo que el control de la constitucionalidad correspondía únicamente al Poder Judicial de la Federación según lo establecía la propia Constitución Federal”. (Semanario Judicial de la Federación, 6ª época, volumen CXXXV del 30 de septiembre. Criterio ratificado en 1999, Semanario Judicial de la Federación, 9ª época, Tomo X de agosto de ese año).³¹

De esta manera, actualmente el control de la constitucionalidad sólo se ejerce de manera concentrada por el Poder Judicial Federal y por la vía de la acción de inconstitucionalidad o del amparo.

Finalmente, el control de la constitucionalidad también puede ser ejercido por cualquier persona que sienta que sus garantías constitucionales han sido agraviadas.

³⁰ Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, Tomo LXXXIX del 16 de julio de 1946.

³¹ Semanario Judicial de la Federación, 6ª época, volumen CXXXV del 30 de septiembre de 1999.

Tal es el sentido de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por tanto, existen múltiples posiciones sobre la jerarquía de los tratados internacionales dentro del orden jurídico mexicano o de la pirámide jurídica de México, diría Hans Kelsen.

Sin embargo, hoy en día como una medida de análisis respecto al orden jerárquico de las leyes, habremos de atender expresamente a lo señalado en nuestra Constitución, en el artículo 133 que nos establece:

“Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados hechos y que se hicieren por el presidente de la República, con aprobación del Congreso, 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.”

De acuerdo con este texto, la pirámide jurídica mexicana es:³²

1. La Constitución.
2. Las leyes del Congreso de la Unión “que emanen de ella”.
3. Los tratados internacionales “que estén de acuerdo con ella”.
4. Las constituciones y leyes locales.

Sin embargo, diversas interpretaciones de la SCJN, en el ejercicio de la atribución que el constituyente original le otorgó para ser el único poder capaz de interpretar la CPEUM, ha variado la conformación de esta pirámide.

³² SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. ¿Qué hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación? (S/f). <https://www.scjn.gob.mx/conoce-la-corte/que-hace-la-scjn>.

La SCJN ha siempre dejado claro que la Constitución está por encima de las leyes del Congreso de la Unión como de los tratados al requerir que las primeras “emanen de ella” y los segundos “que estén de acuerdo con ella”.³³

También ha sido clara al ratificar la supremacía de estas disposiciones a establecer que “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.”

Lo anterior nos lleva a los equilibrios constitucionales. Si el presidente celebra un tratado contrario a la Constitución, el Senado simplemente no lo aprueba y no entra en vigor. Y si el Senado no actuara como esperado, existe todavía el control de la constitucionalidad ante el Poder Judicial de la Federación vía la atribución del Estado otorgada al mismo Senado y al Procurador General de la República.

La importancia del análisis de la jerarquía de leyes, y sobre todo del análisis en relación a la vigencia y aplicatoriedad de los Tratados Internacionales es a razón de la importancia que ha tenido la materia de derechos humanos a nivel internacional, y la interacción que tiene México con los Organismos Internacionales al ser parte de estas instituciones a nivel internacional, así mismo, deriva en la importancia de la validez que se le da a un derecho humano como fundamental, ya que aún cuando esté derecho no esté consignado en la Constitución, al estar reconocida la importación y aplicación de los tratados internacionales como lo establece el artículo 133 de la CPEUM, se vuelve un derecho fundamental.

2.7 Impuesto al Valor Agregado

Para efectos de nuestro tema de investigación, el principal eje sobre el que nos abocaremos es a la existencia del Impuesto al Valor Agregado que es cobrado a la

³³ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. ¿Qué hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación?... id.

Persona que construye casas habitación cuando adquiere bienes y servicios para llevar a cabo su actividad, y a la no causación de dicho impuesto al momento de realizar la enajenación de la casa habitación, lo que trae consigo el efecto legal de la imposibilidad de acreditar el Impuesto al Valor pagado al no ser causante del IVA por considerarse la enajenación de casas habitación una actividad exenta.

Antes de mencionar lo que el ordenamiento legal establece comencemos con los antecedentes de este impuesto, el cual se remota a Japón en 1949, con el nacimiento de un impuesto al consumo, mientras que, en Europa, el país de Francia se convierte en el primer país en adoptarlo en 1958.³⁴

En sus inicios contemplaba una exención para productos de consumo indispensable y tasas diferenciales, y tasas altas para productos suntuarios y una baja para las demás mercancías y servicios, con la plena intención de fortalecer la economía de los ciudadanos y evitar dañar los derechos humanos que los mismos poseían.

Durante los años 70's el IVA fue establecido en prácticamente todos los países del mundo.

Surge en México a través de la publicación de LIVA el 22 de diciembre de 1978, pero que entró en vigor hasta el 1ro de enero de 1980. Sustituyendo directamente al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles que tenía una tasa del 4%. Y otras leyes específicas.³⁵

Sustituye a un impuesto en cascada que por su efecto acumulativo encarecía el producto al consumidor final.

De 1980 a 1982 la tasa de IVA era de 10% general y de 0% a todos los alimentos. Tasa preferencial fronteriza del 6%.

³⁴ GPM Contadores y Auditores S.C. IMPCBCS.org.mx. Impuesto al Valor Agregado, seminario fiscal. 2016. <http://imcpbcs.org.mx/wp-content/uploads/2016/07/IMPUESTO-AL-VALOR-AGREGADO.pdf>

³⁵ MOLINA, María del Ángel. El establecimiento del IVA en México: un problema político-económico, 1968-1980. Am. Lat. Hist. Econ [online]. 2020. vol.27. http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-22532020000100007

De 1983 a 1988 aumenta la tasa a 15% general, 0% alimentos no procesados y de consumo popular, y 6% a los demás alimentos y a las medicinas.

De 1989 a 1991 continua 15% tasa general, tasa del 6% para ciudades fronterizas, 0% ahora todos los alimentos y medicinas, y una nueva tasa del 20% para bienes de lujo.

De 1992 a 1995 se reduce el número de tasas otra vez a 10% como tasa general y 0% a medicinas y alimentos no procesados. De 1996 a 2009 aumenta nuevamente a 15% la tasa general, regresa la tasa a ciudades fronterizas con un 10% y continua la de 0% a medicinas y alimentos no procesados.³⁶

En el 2010 aumentan en 1 punto porcentual las tasas generales y fronterizas, quedando en 11% y 16% respectivamente. 0% alimentos y otras actividades señaladas en ley.

Desde 2014 tenemos solo una tasa general del 16% y la de 0% a medicinas, alimentos y algunas otras actividades.

Los objetivos del Impuesto al Valor Agregado es el incremento de los niveles de recaudación de un país al gravar con la tasa general aquellas actividades que se consideran suntuosas, o que al gravarlas no afectaría la economía del contribuyente.

Uno de los argumentos que se menciona del IVA es la eliminación del llamado efecto cascada, ya que el IVA permite recuperar el impuesto que le hubieran causado a cada contribuyente en cada etapa de producción y comercialización, y pagar al estado solo la diferencia.

Otro argumento que se menciona es que el IVA no influirá en el costo de los bienes y servicios de manera oculta al llegar al consumidor final, situación que para efectos de la enajenación de casas habitación si muestra un efecto al tener que integrarse

³⁶ García, Adrián. Centro de Investigación Económica y Presupuestaria, A.C. ISR e IVA: Evoluciones históricas.

en el costo de la construcción de casas habitación, el IVA que no puede acreditarse o pedirse en devolución.

Así mismo el Impuesto al Valor Agregado es clasificado como un Impuesto indirecto, que consiste en un impuesto recaudado por intermediario que en general no es quien en definitiva paga la carga fiscal, solo es un agente recaudador que repercute el impuesto al consumidor final, gravando generalmente por consumir un bien o un servicio, o por llevar a cabo un acto en particular.

Adicionalmente otra de las características que tienen los impuestos indirectos es el de no considerar la capacidad de tributación de las personas, por lo que lo paga cualquiera que consuma el bien o servicio en cuestión sin importar su capacidad de tributar.

Al tener esta estructura, se vuelven para el Estado en esquemas de recaudación sencillos y cómodos de realizar, ya que los contribuyentes tienen por lo general menos resistencia a pagar el impuesto, ya que las cantidades a pagar se fraccionan en varias operaciones individuales.³⁷

El Impuesto al Valor Agregado, al igual que las demás disposiciones que establecen contribuciones, deben contener elementos de existencia, tales como lo son:

El Sujeto, Objeto, Base, Tasa o tarifa y temporalidad de pago, de acuerdo con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, estos elementos los podemos ver comprendidos en los siguientes artículos:

De acuerdo con el artículo 1° de esta Ley, los sujetos obligados al pago del impuesto al valor agregado, las personas físicas y morales, que, en territorio nacional, realicen actividades de:

Enajenación

³⁷ Álvarez, Juan. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Ley del IVA en México. Una Obra de estudio para especialistas fiscales. 2° Edición. 2017.

Prestación de servicios independientes

Uso o goce temporal de bienes

Importación de bienes o servicios.

Dentro de este mismo artículo encontramos que el Objeto del impuesto es precisamente los actos o actividades en listados.

Se señala adicionalmente en este artículo que la base del impuesto será el valor del Acto o Actividad, mientras que la tasa a aplicar de forma general será la del 16%.

Además, es importante mencionar que el artículo 2-A de esta Ley nos establece los conceptos que son de tasa 0%, y cada una de las actividades definirá aquellos que sean conceptos exentos, o como mencionan esos apartados “conceptos por los que no se causará el impuesto”, en el caso particular de la construcción de casas habitación, esto lo podemos encontrar en el artículo 9° fracción II.

La temporalidad de pago será definitiva y se pagará a más tardar los días 17 del mes siguiente al mes que se declara, tal como lo dispone el artículo 5-D.

Para el cálculo y determinación del impuesto se debe de atender primero a que se considere acreditamiento, que de acuerdo con el artículo 4° de esta Ley es el restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Pero ¿Qué es el impuesto acreditable y que requisitos debe contener?

Se entiende como impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Los requisitos para que se pueda tener impuesto acreditable son:

Que el IVA corresponda a bienes, servicios, uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades gravadas distintas de

la importación. Por estrictamente indispensables consideraremos lo que se entiende como tal para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles, se podrá acreditar la proporción.

Tratándose de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de estos y acreditar el impuesto al valor agregado que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

Que el IVA conste en CFDI y se encuentre debidamente separado.

Que se encuentre efectivamente pagado. (art 1-B efectivamente cobrado).

Cuando se esté obligado al pago del impuesto (16% o 0%) solo, por una parte, de sus actividades, se estará a lo siguiente;

Cuando sea IVA por erogaciones (excepto inversiones) utilizadas exclusivamente para realizar exclusivamente actividades no gravadas, el IVA no será acreditable.

Cuando sea IVA por erogaciones (excepto inversiones) utilizadas indistintamente para actividades gravadas y exentas de IVA, el IVA será acreditable en la proporción que representen las actividades gravadas respecto del total de actividades en el mes de que se.

Si cumpliste con los requisitos para tener un IVA Acreditable, y la diferencia entre el IVA causado y el Acreditable fuese negativo a razón de un mayor IVA Acreditable en razón al Causado, se tendrá saldo a favor, mismo que se podrá solicitar en devolución, compensación o acreditamiento.

Estos son los aspectos generales a considerar en relación con la Ley del Impuesto Al Valor Agregado, en los siguientes subcapítulos abordaremos lo que es un Reglamento Fiscal y la Resolución Miscelánea Fiscal.

2.8 Reglamento Fiscal

En el caso específico del Reglamento Fiscal, nos encontramos ante un reglamento para la ejecución de leyes, toda vez que por disposición del artículo 31 constitucional, en materia fiscal es ley la que determinará de manera proporcional y equitativa de contribuir a los gastos públicos.³⁸

Ahora bien no obstante que la Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁹ a sostenido el criterio publicado en la Semanario Judicial de la Federación, Novena época, Tomo Vi, Noviembre de 1997, p. 78.84, que en materia fiscal, la Reserva de Ley es relativa, toda vez que considera que, en materia tributaria, no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, lo cierto es que, de ese modo, la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores como es el caso del reglamento, el cual no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria(la ley); y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a los reglamentos, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Refugio de Jesús Fernández Martínez⁴⁰ resalta de manera que considero acertada las siguientes características del Reglamento Fiscal:

³⁸ FERNÁNDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús; Derecho Fiscal, Primera Edición, Ed. Mc Graw Hill, México 1998, p. 74

³⁹ Pleno, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Tesis Aislada en Materia Administrativa, Tesis P.CXLVIII/97, registro digital 197375, noviembre de 1997. p.78

⁴⁰ FERNÁNDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús; op. cit. p. 113.

Tienen su fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución Federal.

Es un acto formalmente ejecutivo y materialmente legislativo

La Ley establece la obligación, y el reglamento desarrolla la forma para su cumplimiento.

En materia fiscal no puede haber reglamentos autónomos, es decir reglamentos que no estén apoyados en una ley del Congreso de la Unión.

Cuando se abroga una Ley no puede subsistir el reglamento de esa ley, pero el Poder Legislativo puede ordenar que transitoriamente se mantengan vigentes los reglamentos anteriores en cuanto no contradigan la nueva ley y hasta en tanto se expidan los nuevos reglamentos.

Puede haber uno o varios reglamentos fiscales, respecto de una misma ley.

Existen ocasiones como ya hemos mencionado en que el legislador establece en una ley respectiva, que en el reglamento fiscal se detallen ciertos elementos, por lo que, en este caso, se pierde la discrecionalidad de la facultad reglamentaria.⁴¹

El reglamento fiscal se encuentra limitado por el Principio de preferencia o primacía de ley y el principio de reserva de ley. Al respecto Sergio Francisco de la Garza señala que estos principios rigen al reglamento, toda vez que el reglamento debe abstenerse de legislar es decir no puede crear normas jurídicas sobre materias que son exclusivas de la ley como lo es en materia tributaria, así como los reglamentos no pueden contrarias u oponerse a las disposiciones contenidas en las leyes.⁸⁶

Arrijo Vizcaino⁴² opina que los reglamentos coadyuvan al mantenimiento del principio de la legalidad tributaria.

⁴¹ Jiménez, Antonio. Curso de Derecho Tributario. 1° reimpresión 2017, 1° Edición 2014. Tax Editores Unidos, SA de CV. México, D.F. pp. 205-208.

⁴² ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 22° Edición. 2014. Editorial Themis. Mexico, D.F. pp. 42 y 43.

2.9 Resoluciones Misceláneas Fiscales

En primer lugar, la Resolución Miscelánea Fiscal es un documento con vigencia anual, que agrupa y facilita el conocimiento de las reglas dictadas por las autoridades fiscales en materia de impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales.⁴³

Publicada por el SAT, la RMF entra en vigor cada 1 de enero y hasta el 31 de diciembre, tras la publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF).⁴⁴

Debido a su importancia para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la miscelánea fiscal debe ser un documento de cabecera para las pymes.⁴⁵

“Recibe este nombre la disposición de carácter anual que emite la SHCP, cuya vigencia, por regla general, es de abril de un año a marzo del siguiente, y que además se va adecuando a la realidad económica o circunstancias que se presentan durante dicho período.”

Las Reglas de Carácter General o Reglas de Miscelánea son relativamente nuevas en nuestro sistema jurídico en materia Fiscal, a diferencia de la figura el Reglamento que ya se había previsto en Constituciones antecedentes de la que actualmente nos rige.

La Miscelánea es el producto del inicio de la reforma fiscal integral en la cual se buscó la unificación de leyes tributarias existentes en el año de 1970. La Primera de ellas

⁴³ Álvarez, José Luis. El Contribuyente. ¿Qué es la Resolución Miscelánea Fiscal y por qué debe importarte? 2018. <https://www.elcontribuyente.mx/2018/02/que-es-la-resolucion-miscelanea-fiscal-y-por-que-debe-importarte/>.

⁴⁴ Deloitte. Flash Fiscal. Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 y anexos. 2020. <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/tax/articles/resolucion-miscelanea-fiscal-2020.html>.

⁴⁵ Bind ERP. Blog Bind ERP. Miscelánea Fiscal: ¿qué es y qué implica para las pymes? <https://blog.bind.com.mx/miscelanea-fiscal>.

se emitió en 1980 como una Resolución que establecía Reglas Generales y Otras disposiciones de Carácter Fiscal.

La exposición de motivos de la primera Miscelánea Fiscal, con fecha de 27 de marzo de 1980, consideraba lo siguiente:⁴⁶

“Que conforme a las leyes federales que establecen impuestos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe dictar disposiciones administrativas de carácter general y en consecuencia ha expedido acuerdos, circulares, oficios y resoluciones que contienen dichas disposiciones y que al número y a la antigüedad de muchas de éstas, dificultan su conocimiento por parte de los contribuyentes y su adecuada aplicación por parte de las autoridades fiscales.

Que es conveniente sistematizar, ordenar y actualizar estas disposiciones y dejar sin efectos una cantidad de ellas, que resultan obsoletas debido a los cambios que han tenido la legislación fiscal y administración tributaria.

Que es aconsejable dejar sin efectos las disposiciones administrativas de carácter general dictadas en el pasado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de impuestos federales, y en su lugar emitir nuevas disposiciones conforme a lo ordenado por las leyes tributarias.

Que estas disposiciones administrativas requieren ser manejadas con flexibilidad y es pertinente prever que las distintas unidades administrativas de la Secretaría puedan adicionarlas, modificarlas o suprimirlas, de acuerdo con su respectiva competencia en la medida que las circunstancias lo requieran.

Que, para conciliar esta necesidad de flexibilidad con el orden y sistematización de las disposiciones de carácter general, es conveniente que, a partir de la presente Resolución, se expida a principios de cada año una similar, derogando las

⁴⁶ Secretaria de Hacienda y Crédito Público. Diario Oficial de la Federación. RESOLUCIÓN que establece y deroga disposiciones administrativas de carácter fiscal. 1980.
http://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=4850776&fecha=27/03/1980&cod_diario=208569.

disposiciones expedidas en el pasado y volviendo a dictar aquellas, que debidamente revisadas, se considere deben subsistir.”

La Miscelánea Fiscal “materialmente constituye un reglamento, ya que tiende a pormenorizar la ley fiscal, pero formalmente no lo es, ya que de acuerdo con el artículo 89, fracción I de la Constitución, en virtud de que las facultades reglamentarias están reservadas al presidente de la República, no a los titulares de alguna secretaría de la Administración Pública Centralizada”⁴⁷

De acuerdo con la anterior exposición de motivos, la Resolución Miscelánea tiene el carácter de Resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mas no la de un Reglamento toda vez que el uso de la facultad Reglamentaria es propio del presidente y la Constitución en ninguno de sus artículos prevé la figura de la miscelánea fiscal como disposición que integre el sistema jurídico en materia fiscal de nuestro país, sin embargo dicha resolución como lo menciona el autor anteriormente citado, tiende a pormenorizar las leyes fiscales e incluso sus reglamentos, y muchas veces tiende a imponer obligaciones a los contribuyentes como si se tratara de una ley como se analizará en la presente tesis con respecto de los pagos por medios electrónicos.

Cuauhtémoc Nuñez Reséndiz opina con respecto a la Miscelánea regula las relaciones entre las autoridades fiscales y los contribuyentes para la observación de las disposiciones fiscales y hace referencia al alcance que ha logrado tener la Miscelánea al opinar lo siguiente:

“Es por otra parte un instrumento de particular importancia, para la regulación de las relaciones entre autoridades fiscales y los contribuyentes. No exagero si digo que

⁴⁷ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto; Diccionario de Términos Fiscales, Tomo II, Tercera Edición, Ed. Tax, México 2001. p.678

para el trabajo cotidiano de aplicación de las disposiciones fiscales suele tener importancia incluso superior a una ley”⁴⁸

El fundamento legal para la emisión de la Miscelánea Fiscal son los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública y el artículo 6 del Reglamento Interior de la secretaria de Hacienda y Crédito Público, pues es el secretario de Hacienda y Crédito Público quien se encuentra facultado para la expedirla.

La emisión de la Miscelánea Fiscal no es discrecional, sino que es una obligación de las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades y deberá ser año con año, con fundamento en el artículo 33 fracción I inciso c)

El fundamento para la existencia de un secretario de Hacienda para la emisión de la miscelánea fiscal es el artículo 14 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, su primer párrafo, es del tenor siguiente:

“Artículo 14. - Al frente de cada Secretaría habrá un secretario de Estado, quien, para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará por los subsecretarios, oficial mayor, directores, subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina, sección y mesa, y por los demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo...”

Del análisis de la disposición legal anteriormente transcrita podemos concluir que esta hace referencia a un reglamento delegado, pues el legislador delega al presidente de la República la facultad de nombrar a funcionarios de las secretarías de Estado.

El Lic. Dionisio Kaye, al respecto opina lo siguiente:

“...el Poder Legislativo se está extralimitando en sus funciones, pues cada día con mayor frecuencia vemos que la Legislatura Ordinaria crea autoridades de tipo secundario y vía Reglamentos Interiores, las dota de facultades privativas del Poder

⁴⁸ RESÉNDIZ NUÑEZ, Cuauhtémoc; La Resolución Miscelánea en materia Fiscal, una aproximación, Revista LEX, junio del 2002, Tercera época, Año VII, Núm. 84, p. 15 a 22.

Ejecutivo, como es la facultad reglamentaria o inclusive, el propio Poder Legislativo delega en autoridades administrativas, facultades legislativas y aún judiciales (interpretativas).”⁴⁹

Ahora bien, tomando en cuenta que en el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública expresa que será el Ejecutivo quien expida los reglamentos de las secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, podemos constatar que el Legislativo concede al Ejecutivo la creación de autoridades y la dote de facultades mediante su reglamento interior.

No obstante que los fundamentos anteriormente citados dan razón a la existencia del secretario de Hacienda como autoridad facultada a la emisión de la miscelánea, cabe mencionar que es a este secretario en comento a quien le corresponde única y exclusivamente esta facultad y no a los demás funcionarios de la secretaria de Hacienda, por disposición del artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública en relación con el 6° del Reglamento Interior de la secretaria de Hacienda. El artículo 16 de Ley de la Administración Pública en su primer párrafo dispone:

“Artículo 16. - Corresponde originalmente a los titulares de las secretarías de Estado y departamentos Administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrán delegar el trabajo en los funcionarios a los que se refieren los artículos 14 y 15 de esta ley, cualesquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de ley o del reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas por dichos titulares.”

Es en el Reglamento Interior de la secretaria de Hacienda y Crédito Público en su artículo 6° dónde encontramos claramente la facultad indelegable otorgada al secretario de Hacienda y Crédito Público para expedir las reglas de Miscelánea cuyo contenido es el siguiente:

“Artículo 6°. -. El secretario tendrá las siguientes facultades no delegables:

⁴⁹ KAYE SÁNCHEZ Dionisio J.; Constitucionalidad y Juridicidad de la Resolución Miscelánea; Nuevo Consultorio Fiscal; núm 286; año 15, 2da Quincena de Julio 2001; p. 26.

XXXIV. *Dictar las reglas de carácter general en las materias competencia de la Secretaría, y*

XXXV. *Las demás que con este carácter se establezcan por ley, por reglamento o le confiera el presidente de la República.”*

De esta manera se pudiera razonar que, no obstante que el Legislativo en la ley de la Administración Pública en su artículo 16 dispone que corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamento Administrativos el despacho de los asuntos de su competencia, lo cierto es que también prevé la posibilidad de delegar funciones a otros funcionarios para el despacho de dichos asuntos mediante reglamentos expedidos por el Ejecutivo, pero la facultad indelegable de expedir la Resolución Miscelánea es propia del Secretario de Hacienda, por así disponerlo el reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público expedido por el Presidente de la Republica.

Sin embargo, el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración expone lo siguiente:

“Artículo 31. - A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

XXV.- Las demás que atribuyan expresamente los reglamentos”.

Con respecto a este artículo Dionisio Kaye⁵⁰ opina lo siguiente:

“Es de hacer notar que al Resolución Miscelánea la emite hoy el secretario de Hacienda y Crédito Público con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 33, fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación. Sobre el particular, es pertinente señalar que el Artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es inaplicable; el Artículo 31 es aplicable en aquellos casos en que expresamente las Leyes Fiscales Especiales faculden al secretario a dictar una resolución general y sólo esas resoluciones

⁵⁰ KAYE SÁNCHEZ Dionisio J.; op. cit. p. 26.

generales, AUTORIZADAS POR LAS LEYES FISCALES, son las que, conforme a la fracción I inciso g) del Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación pueden publicarse anualmente.”

Por tanto, el artículo 16 de la Ley orgánica de la Administración Pública Federal, aunque pudiere tener relación con la facultad del secretario de Hacienda para emitir la miscelánea, este no es tan explícito, como el artículo 31 de esta misma ley que nos da la pauta para relacionarlo con el artículo 6 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda.

El Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito ha sustentado el siguiente criterio que considero importante:

“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 1997. INCOMPETENCIA PARA EXPEDIRLA POR PARTE DEL SUBSECRETARIO DE INGRESOS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. La expedición de la resolución miscelánea fiscal, de conformidad con el artículo 6o., Fracción XXXIV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, compete exclusivamente al secretario de Hacienda y Crédito Público, siendo una facultad indelegable, por lo que, si la miscelánea fiscal para mil novecientos noventa y siete fue expedida por el subsecretario de Ingresos de esa secretaría, sustituyéndolo indebidamente y arrogándose una facultad que categóricamente se prevé como no delegable, se viola el artículo 16 constitucional.”

Sin embargo, existen opiniones como la del Lic. Dioniso Kaye que consideran que el Legislativo ha ido más allá de sus funciones, con respecto a la autorización al secretario de Hacienda para emitir la resolución de la Miscelánea fiscal.

Si bien es cierto que el fundamento de la Miscelánea Fiscal lo encontramos en el artículo 33 inciso g) que impone la obligación de publicación año con año pudiendo sufrir modificaciones durante ese lapso, y el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación. El objeto de la miscelánea es hacer más fácil para el conocimiento de los contribuyentes, los criterios de interpretación de las disposiciones fiscales, de

Por tanto, la Resolución Miscelánea debe comprender:

Lineamientos de Criterios que siguen las autoridades hacendarias al aplicar las disposiciones fiscales. Es decir, la SHCP, emite sus propios criterios de interpretación jurídica que da a algunos lineamientos, los cuales da a conocer al contribuyente por medio de Disposiciones de Carácter General.

De los criterios que emite la autoridad fiscal deben nacer Derechos y no obligaciones para los particulares.

Se deben publicar los criterios, en el Diario Oficial de la Federación, con el fin de que estos sean conocidos por el contribuyente.

Rigoberto Reyes Altamirano⁵¹ en su diccionario de derecho fiscal afirma que las reglas de Miscelánea tienen las siguientes características:

Son disposiciones materialmente reglamentarias, al derivarse del mandato del legislador, es decir, con base en las leyes marco (formalmente inconstitucionales pero legales).

Disposiciones materialmente reglamentarias, sin derivarse del mandato legislativo (formalmente inconstitucionales e ilegales).

Disposiciones que establecen resoluciones favorables de carácter general, en términos del artículo 35, CFF (formalmente institucionales y legales).

De esta manera se concluye el estudio del marco legal que corresponde al Marco Fiscal Vigente que nos ocupa, en los próximos capítulos abordaremos el marco financiero y fiscal en particular para el sector de la Construcción, así como el caso particular de la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado.

⁵¹ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto; op. cit. p. 678

CAPITULO III. PERSONAS MORALES DEDICADAS A LA CONSTRUCCIÓN DE CASAS HABITACIÓN

3.1 Constitución de una Persona Moral dedicada a la construcción de casa habitación

En México, la finalidad de la existencia de ente jurídico totalmente independiente y autónomo de la personalidad jurídica de las personas físicas y/o morales que unen sus esfuerzos, recursos, materiales y dinero, es con el objeto crear las condiciones necesarias por parte del Aparato Gubernamental para fomentar la competitividad, el crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases social, lo anterior como un mandato constitucional consagrado en el artículo 25 primer párrafo de nuestra Carta Maga.

Por tanto y derivado del ordenamiento legal mencionado en el párrafo anterior, el Licenciado Roberto López Díaz⁵² nos menciona *“El modelo económico (formal) actual de la Constitución mexicana, corresponde al programático de economía mixta.*

No obstante, lo anterior, es perceptible que algunas de las disposiciones del sistema normativo secundario, así como el comportamiento del mercado, contradicen a la Constitución.

En primer término, es necesario señalar, que existen fundamentalmente tres tipos de modelos económicos, desde aquellos en los cuales la economía esta centralmente planificada, hasta aquellos otros en los cuales la economía está abierta a las reglas del mercado, esto es el libre comercio; existen también aquellos otros mercados en

⁵² López, Roberto. Revista Jurídica. El Modelo Económico Constitucional Mexicano, La Propiedad Privada Y El Impacto De La globalización En Nuestro Marco Legal Y Constitucional. S/f. <https://ti.unla.edu.mx/iusunla21/opinion/EI%20Modelo%20Economico%20Constitucional%20Mexicano.htm>

los cuales se da una combinación de ambos modelos, fenómeno al cual se le denomina economía mixta.

Nuestro país ha adoptado una forma de economía mixta, cuya intención es que coexistan de manera lo más armónicamente posible, mediante una planificación de la economía, - que no es lo mismo que una economía planificada- ambos sistemas: es decir, un modelo de mercado liberal, a semejanza del que impera en los países democráticos, con un modelo o sistema identificado con los países de orientación socialista, en el que se respeten las derechos individuales, la libre expresión, la libertad de trabajo, la libertad de industria, la propiedad privada, etc.

Vale mucho la pena aclarar de lo dicho en el párrafo que antecede, que no hay una incidencia directa entre liberalismo y democracia, es decir, que aquel sea un modelo exclusivo de los países democráticos, y que ni el totalitarismo o economía de estado o mercado centralista o de planeación, sea el que impere en los países de orientación socialista, como ejemplo de ello tenemos a China.

Lo que es una realidad en el país, es que nuestra Constitución regula un sistema mixto de mercado, donde conviven normas de derecho público, de derecho privado y de derecho social, en donde el aspecto social tiene un peso muy importante en cuanto que el derecho económico tiene como límites los derechos humanos de las personas, los derechos laborales, los derechos del consumidor, la libre empresa, etc., pero también es real que existe una deficiencia en su adecuada tutela su justiciabilidad, así como una ausencia de acciones colectivas, por lo que ante su carencia, se evidencia el verdadero sistema económico de nuestro país, un libre mercado que utiliza el andamiaje legislativo para contradecir a la Constitución, o bien para modificarla respondiendo no a intereses de Estado, sino de los particulares con poder económico.

En este sentido, podríamos decir, que en tanto no se haga un apuntalamiento a la política social desde el punto de vista del derecho, no con marchas, mítines, tomas de oficinas, etc., nuestra Constitución estará sentando las bases de un Estado que no corresponde a la realidad.

Al Estado le ha hecho falta asumir su nueva función de lograr el equilibrio entre los agentes económicos”.

Así mismo nos menciona que en particular en nuestro país contamos con “La tutela constitucional de la propiedad privada en México, que, en términos generales, podría decirse que la propiedad privada en México se encuentra sumamente acotada y limitada, en principio por la Constitución misma.

Nuestra Constitución regula tres tipos de propiedad: la pública, la social y la privada; ésta última considerada en nuestro orden legal a partir de una concepción romana de la propiedad.

Nuestra Constitución por razones históricas, hace más referencia a una regulación orientada a la propiedad inmueble, aunque en términos generales regula la protección al derecho de propiedad en general; así, podemos afirmar, que a) existe una regulación Constitucional de la propiedad privada, protegida por el artículo 14 de la Carta Magna, que establece que a nadie se le podrá privar de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio en el que se observen las formalidades esenciales del procedimiento; en este sentido, la propiedad privada en nuestro país sí goza de protección.

No obstante, lo anterior, b) la propia Constitución establece limitaciones a la propiedad privada; y c) también establece los casos y condiciones para suprimirla; dichas limitaciones revisten las características de modalidades y función social de la propiedad, así como la expropiación por causa de utilidad pública, como una forma de afectar la propiedad privada.

Establecidas las bases anteriores, ¿Cuál es el estado que guarda la tutela constitucional a la propiedad privada en México?

Es cierto que a) determinadas disposiciones tendientes a la protección de la propiedad privada se aprecian bajo la óptica de una apariencia restrictiva para el Estado, como lo es la no confiscación de bienes, la contribución de manera proporcional y equitativa para su sostenimiento, y la expropiación únicamente por

causas de utilidad pública; en la realidad tenemos que en materia tributaria, existen impuestos exorbitantes, que no reúnen los requisitos constitucionales que se mencionan; derivado de ello, muchas empresas o negociaciones son objeto por sí mismas de garantía del pago de los impuestos, y ante la imposibilidad de hacerlo éstas se embargan y pasan a la propiedad del fisco, con lo cual en realidad se está en presencia de una confiscación de bienes. El patrimonio familiar es también una institución cuya reglamentación legal no se ha actualizado, que establece cuantías mínimas que, con la inflación y depreciación de la moneda, como institución, ha quedado rebasada; por lo que en realidad es pobre el estado que guardo la protección a la propiedad privada bajo este aspecto restrictivo a los actos de la autoridad.

Con respecto a las limitaciones o modalidades a la propiedad privada, b) se establecen restricciones a los determinados sujetos, particularmente a extranjeros, limitándoles el derecho a adquirir propiedades inmuebles en los litorales y en la línea fronteriza, y la posibilidad de hacerlo fuera de esas zonas solo ante la renuncia al derecho de su país, en términos de la cláusula Calvo, así como el adquirir acciones o partes sociales de una sociedad, bajo las mismas condiciones.

Respecto a la extensión territorial de la propiedad privada, originalmente estaba sujeta a la pequeña propiedad agrícola y ganadera; actualmente se permite la unión de varios pequeños propietarios para formar una unidad de producción.

Las posturas Constitucionales anteriores, pueden considerarse como positivas, ya que alientan y fortalecen la propiedad privada; sin embargo, no escapan en un momento determinado, de que sea afectada por la expropiación, figura jurídica a la que me referiré más adelante, ya que ahora quiero hacerlo respecto a las modalidades que el artículo 27 Constitucional señala, que la Nación tiene en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada, en aras del interés público y de una justa distribución de la riqueza.

La expresión “justa distribución de la riqueza”, va de la mano con el interés general, es decir, cuestiones sobre las cuales la autoridad considera que deben prevalecer los intereses generales sobre los intereses privados, haciéndose patente la presencia

de un estado solidarista, interventor, social distributivo, basado en ideas de justicia social.

El concepto interés público no está definido por la Constitución, se trata de un concepto que no implica una privación a la propiedad privada, sino restricciones o prohibiciones con respecto a su disposición, uso o disfrute o el permitir la realización de ciertos actos sobre la propiedad; si bien la Constitución establece que se considera interés público el fomento a la agricultura, el evitar la destrucción de elementos naturales, o el evitar daños a la propiedad pública o social, entre otros, sin embargo, el hecho de dejar la Constitución el desarrollo de otras modalidades al legislador para imponerlas a la propiedad privada, es lo que oculta aún más estas limitaciones y modalidades, y no se brinda una certeza a los particulares en relación con su derecho a la propiedad.

Con respecto a la expropiación, c) esta es la forma de suprimir o afectar la propiedad privada; la Constitución en este sentido, ha quedado superada en el concepto de que ésta únicamente opera por causa de utilidad pública, ya que bajo la modalidad de expropiación indirecta se consideran como expropiación otras cuestiones, y tienen además aplicación en estos casos, tratados y acuerdos internacionales que México ha suscrito, con la finalidad de proteger los derechos de los extranjeros, por lo que la norma Constitucional se ve complementada por este tipo de disposiciones de naturaleza internacional.

La mundialización el modelo económico constitucional

La globalización ha tenido un impacto directo en el modelo económico social-liberal que se establece en la Constitución; ha significado la reforma a varias disposiciones legales y la creación de otras nuevas, lo que podría calificarse como una verdadera reestructuración de la materia económica: Ley de Comercio Exterior, Ley de Fomento y Protección a la Propiedad Industrial, Ley Federal de Competencia Económica, Ley de Inversión Extranjera, Código de Comercio, entre las principales.

Nuestro país ha venido realizando estos cambios de manera paulatina y progresiva desde mediados de la década de los 80's y en los 90's, con motivo de su

incorporación al Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), y como consecuencia de las medidas de reordenación económica dictadas por el Banco Mundial con motivo de la renegociación de la deuda externa; los primeros cambios adoptados fueron la liberalización del mercado de divisas, estableciéndose su libre flotación, la autonomía técnica del Banco de México y una serie de modificaciones a las leyes secundarias, lo cual se acentuó aún más con la firma y entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN).

En el fenómeno de la globalización intervienen actores tanto estatales como no estatales; en este sentido, la función que ha venido desempeñando el Estado mexicano ha sido la de adoptar a través de las leyes secundarias y sus reglamentos, una postura neoliberal, lo cual se explica al comprender que la globalización busca se armonicen de manera general la legislación en todos los países (aspecto homogeneizador) de aquellas normas que regulan la inversión de capitales; es decir, se busca que los principios rectores constitucionales sean reinterpretados de manera favorable a sus intereses, de acuerdo con convenios internacionales sobre inversión extranjera, aceptación general de sistemas de resolución de controversias entre inversores y Estado, prohibición de requisitos de desempeño, altas compensaciones en caso de expropiación, etc., que además de garantizar el libre acceso de la inversión extranjera, lo que se busca fundamentalmente es limitar al Estado en sus facultades para regular la entrada y salida de capitales, y romper con el status del Estado interventor en la economía, lo que se ha identificado como un retroceso en la función del Estado; en este sentido nuestra Constitución debiera de ser más rígida.

Como se señaló anteriormente, en la globalización intervienen, a parte del Estado, actores no estatales, entre éstos, no únicamente se encuentra el capital, sino que existen a la vez sectores económicos, sociales y políticos que hacen una fuerte oposición a la globalización; sabemos de movilizaciones convocadas a nivel internacional, para impedir acuerdos y negociaciones de las grandes potencias económicas; en este sentido, nuestra Constitución establece un marco ideológico social-liberal, y existen disposiciones tales como la Ley de Desarrollo Social, que apuntala la política social del Estado mexicano, y que tiene un impacto presupuestal

directo en el gasto social, apoyado también en el Plan Nacional de Desarrollo, como instrumento para hacer efectiva dicha política social; lo anterior es sumamente importante, toda vez que el ocaso de la ideología política del Estado en la intervención estatal de la economía, es el tercero de los postulados de la teoría de la globalización, que en nuestro país a cada momento pasa de ser teoría a ser una realidad; lo que ha faltado y ha fallado en nuestro país, es la participación social activa de la población mexicana, la sociedad civil se ha mostrado tolerante y muy poco exigente en reclamar el cumplimiento de este tipo de normas de naturaleza social contempladas en nuestra Constitución, debe exigir que se legisle en su favor para participar, a guisa de ejemplo, a través de los medios que se instrumenten, en la configuración de un presupuesto de egresos que satisfaga sus necesidades fundamentales, laborales, educativas, culturales; y debe despertar pronto de ese letargo, antes de que sea demasiado tarde.”

Entonces podemos mencionar que uno de los efectos tanto del artículo 25 primer párrafo de la Carta Magna y en atención a lo explicado el Licenciado Roberto López Díaz, se creó legislación que permitiera normar las actividades económicas que realizarán los ciudadanos, siendo parte de está legislación la creación del Código Civil Federal, que en particular para la creación de las Personas Morales permite la constitución de las mismas como Asociaciones Civiles o Sociedades Civiles, siempre y cuando las Personas Morales no tenga fines lucrativos o solo sean fines preponderantemente económicos sin especulación comercial, de ser el caso de buscar un fin lucrativo por el resultada de una especulación comercial se creó el Código de Comercio, que enlistará aquellas actividades que se considerarán como actos de comercio, y en el caso de la constitución de una Persona Moral, deberá ser sujeta a la Ley General de Sociedad Mercantiles.

Para el caso de estudio que nos ocupa el presente trabajo, nos enfocaremos en las Personas Morales cuyo fin principal será la obtención de un lucro por la realización de sus actividades económicas, en este caso para la realización de objeto de la construcción de casas habitación y se respectiva enajenación.

Comencemos por mencionar el concepto la rama del derecho privado que regulará las actividades de una Persona Moral por obtención de fines de lucro, el derecho mercantil, que puede conceptualizarse en su acepción económica original, como las normas que regular esencialmente una actividad de mediación o interposición entre productores y consumidores, con proporción de lucro. En México, el derecho mercantil nace precisamente para regular el comercio o, mejor dicho, los actos y relaciones de los comerciantes propios de la realización de sus actividades mediadoras, y donde actualmente los actos o actividades son mercantiles por el simple hecho de que la ley los clasifica como tal.⁵³

¿Por qué es importante mencionar el Derecho Mercantil?, uno de los aspectos más importantes al momento de tomar decisiones en el ámbito financiero es justo identificar el marco legal que corresponde atender para cumplir con la formalidad y las obligaciones en la materia correspondiente, logrando el adecuado funcionamiento del proyecto a realizar.

Cuando se decide emprender un proyecto, y no se conocen las figuras, obligaciones o conceptos generales que aplican de la Ley, uno se arriesga en primer lugar a seleccionar un esquema de constitución de Persona Moral que nos impida el adecuado ejercicio de nuestra actividad económica, segundo a que no atendamos con precisión a las normas legales que debemos atender y tercero, a que tengamos que ajustar sobre la marcha del negocio las adecuación con la finalidad de corregir las malas decisiones.⁵⁴

Por tanto, resulta indispensable que dentro de nuestro marco legal y de acción, entendamos la importancia de definir en que aplicación legal debemos de sujetarnos para la realizar nuestra actividad, en el caso particular que nos ocupa, primero debemos de determinar que la actividad de la construcción representa para el Código

⁵³ De Pina, Rafael. Derecho Mercantil. Concepto de Derecho Mercantil. 31° Edición. Editorial Porrúa. México. 2008. pp. 3-6.

⁵⁴ De Pina, Rafael. Diccionario de Derecho. Persona Moral. 37° Edición. Editorial Porrúa. México. 2008. pp. 405.

de Comercio, una actividad sujeta al derecho mercantil, tal como lo menciona el artículo 75 Fracción II VI que menciona que son actos de comercio *“Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial y las empresas de construcciones, y trabajos públicos y privados”*.

Por tanto, para comenzar con la atención del marco legal correspondiente, sabemos que la construcción de casas habitación, así como su enajenación, son consideradas como Actos comerciales, y, por tanto, la Persona Moral a adoptar será una Sociedad Mercantil.

Una vez que sabemos que actividad desarrollaremos, y que determinamos que es un acto de comercio, y por ende debemos ser una Persona Moral de conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles, realizaremos lo siguiente:

Realización de la reunión de asamblea constitutiva, donde se redacten los estatutos sociales que regirán a la sociedad, así como la especificación del tipo de sociedad que se determinará.⁵⁵

Solicitar ante la Secretaría de Economía la autorización de la Denominación o razón social, la cual se presenta en el portal con la dirección <https://mua.economia.gob.mx/mua-web/muaHome>, ingresando con la firma electrónica del socio que será el representante legal, del Contador que asesora, del abogado que asesora o del notario o fedatario público que elevará a escritura pública nuestra constitución.⁵⁶

Una vez que se ha seleccionado la personalidad jurídica de persona moral de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles que se desea constituir, y solicitado la autorización del nombre correspondiente, cuyo dictamen es resuelto en

⁵⁵ Arias, Ricardo. Derecho Corporativo. Creación de Sociedades. 1° Edición. Grupo Editorial Patria. Mexico. 2015. pp. 36-58.

⁵⁶ Secretaría de Economía. Bienvenido al Módulo de Autorizaciones. MUA. 2021. [Acceso al portal | MUA \(economia.gob.mx\)](https://mua.economia.gob.mx).

72 horas hábiles, se realiza la elevación a escritura pública del acta constitutiva con el documento de autorización.

El acta Constitutiva elevada a escritura pública deberá registrarse ante el Registro Público del Comercio para la asignación del folio mercantil que resulta de la correcta inscripción en dicha Dependencia, la inscripción puede realizarse de manera presencial ante la dependencia estatal correspondiente, o en su defecto llevarlo a cabo mediante el sistema SIGER 2.0 (Sistema Integral de Gestión Registral) al que se puede tener acceso en general, pero que únicamente los notarios que realicen el pago de una fianza, pueden emplear para realizar los trámites de validación y registro de documentos, lo que resulta en menores tiempos de registro.⁵⁷

Se Presentará en el Portal de Sociedades Mercantiles que a su efecto pone a disposición la Secretaría de Economía, el aviso del acuerdo de asamblea para las personas morales constituidas como Sociedad de Responsabilidad Limitada o Sociedades Anónimas, Artículo 73 y 129 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, así como dar aviso de la inscripción con la estructura vigente (cuadros accionarios).⁵⁸

Realizadas las obligaciones en el marco de la legislación mercantil, se procede a realizar los trámites ante el Servicio de Administración Tributaria, donde se pedirá la inscripción y firma electrónica de la persona Moral, de la cual se requerirán como requisitos:⁵⁹

INE del representante legal.

⁵⁷ Colegio de Notarios de la Ciudad de México. De los instrumentos notariales. Escritura. 2021. [Colegio de Notarios de la Ciudad de México](#).

⁵⁸ Secretaría de Economía. Publicaciones de Sociedades Mercantiles. Artículo 73 y 129 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. 2021. [Inicio PSM \(economia.gob.mx\)](#).

⁵⁹ Servicio de Administración Tributaria. Solicitud de citas del Servicio de Administración Tributaria. Inscripción de Personas Morales. 2021. <https://citas.sat.gob.mx/citasat/agregarcita.aspx>

Firma Electrónica Vigente del Representante Legal

Comprobante de Domicilio de conformidad con el anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal Vigente para el ejercicio 2021.

Correo Electrónico.

Dispositivo USB

Acta Constitutiva, con su respectivo registro ante el Registro Público de Comercio.

Cuando sean más de 5 socios, relación en archivo Excel de los datos generales como nombre, rfc y aportación de cada uno de ellos.

incluidos los trámites ante el Servicio de Administración Tributaria, se procede a solicitar las licencias de funcionamiento respectivas ante los ayuntamientos municipales, así como los permisos o autorizaciones de protección civil.⁶⁰

Alta en el Instituto Mexicano de Seguridad Social, el cual se puede realizar de forma presencial ante la Subdelegación del Seguro Social encargada de la Afiliación y Cobranza, o mediante el aplicativo en línea de mi escritorio digital, ingresando primeramente con la firma electrónica del representante legal, y posteriormente realizando el alta de la persona moral como patrón, y donde la firma electrónica funcionará como firma para efectos de los trámites ante el seguro social.⁶¹

En caso de así considerarlo, también se puede solicitar la afiliación a la Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción.⁶²

Cada uno de los numerales anteriores representa las etapas que se habrán de llevar a cabo para la constitución de una Persona Moral que realice actividades de compraventa de bienes inmuebles o de construcción pública o privada, ¿Es

⁶⁰ H. Ayuntamiento de Morelia. Licencias de funcionamiento. Plataforma de trámites y pagos en línea. 2021. <https://www.morelia.gob.mx/tramites/licencia-de-funcionamiento/>.

⁶¹ Instituto Mexicano del Seguro Social. Acceso Escritorio Virtual. 2021. <https://serviciosdigitales.imss.gob.mx/portal-web/portal/>.

⁶² Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción. Afiliación. 2021. [:: Afiliate a la CMIC ::](#)

importante saberlo?, Por supuesto que es importante saberlo, una de las partes fundamentales del sistema Jurídico en México es realizar y llevar a cabo los trámites correspondientes que validen que nuestra actividad es real, existente y tangible, para el caso de nuestro estudio, es fundamental demostrar que nuestra actividad está debidamente registrada y en regla para poder acreditar que nos dedicamos a la construcción de casas habitación, de lo contrario corremos el riesgo de que al momento de llevar a cabo una defensa de la necesidad de la devolución del Impuesto al Valor Agregado por la realización de nuestras actividades no sea viable por la inadecuada constitución.

3.2 Contabilidad, marco mercantil y fiscal.

Uno de los ordenamientos que los Profesionales de la Contaduría tienen presentes en su ejercicio profesional, además del artículo 31 fracción IV de la CPEUM que establece la obligación a la contribución del gasto público, es el artículo 33 del Código de Comercio, que establece: ⁶³

“Artículo 33.- El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas.

⁶³ Hatzarcorsian, Vartkes. Fundamentos de Contabilidad. Concepto de Contabilidad. 3° Edición. Editorial Thomson. 2003. pp. 4

- B) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;*
- C) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;*
- D) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;*
- E) Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.*

El ordenamiento mencionado del Código de Comercio representa uno de los pilares de la profesión del Contador Público en México, al inicio del estudio de la Licenciatura en la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo se nos menciona que es uno de los artículos que forma parte de los pilares de nuestra profesión, y que de esta necesidad del Código de Comercio se desprende en gran medida la necesidad de contar con servicios contables, y aún cuando más adelante sabemos que en sí, los servicios profesionales de la Contaduría no se limitan al ejercicio de actividades o actos mercantiles, es muy bien conocido que la mayoría de las actividades realizadas en México responden al ejercicio de los actos de comercio.

Derivado de lo anterior, y en un esfuerzo de las Asociaciones Civiles dedicadas a la mejora y educación continua de la Educación Profesional para el ejercicio de la Contaduría Pública en el País, se buscó armonizar las obligaciones en materia de contabilidad dentro del marco legal de las diferentes materias que sean aplicables con lo que hace muchos años se denominaban Principios Generalmente Aceptados⁶⁴, y aclarando que no se buscaba reconocer la esencia legal de las operaciones, sino la esencia económica, lo que actualmente es el postulado básico de las Normas de Información Financiera conocido como sustancia económica, pero

⁶⁴ Romero, Álvaro. Principios de Contabilidad. Organizaciones de la contaduría pública nacional e internacional. 3° Edición. Editorial McGrawHill. 2006. pp. 31-40.

dándole reconocimiento dentro de la información financiera de la manera en que interactuaran los aspectos y marcos legales con la generación de información financiera para que esta pueda ser entregada con valores reales, ahora bien, con el esquema de globalización del cual México es parte, fue necesario adicionalmente ir adaptando las Normas de Información Financiera⁶⁵ a las Normas Internacionales de Información Financiera, mismas que son de observancia general para quienes ejerzan la profesión de la de la Contaduría en México, pero aquí viene la siguiente interrogante, ¿Y en qué influye, incide o afecta para el caso de estudio de la presente tesis?

Bueno vamos por partes, primeramente es importante mencionar que la estructura del sistema jurídico mexicano trabaja en dentro de un todo, es decir, intentar realizar las actividades de manera particularizada sin atender a las demás áreas que influyen, podría dar como resultados problemas en diversas materias, la financiera, laboral, mercantil, civil y fiscal (administrativa), por tanto es importante no ver este sistema por partes, sino como un universo en conjunto, cumplir adecuadamente con un área nos impactará en las demás, ¿Tienes dudas?, está bien, comencemos.

¿Qué es la Información Financiera? La información financiera que emana de la contabilidad es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, y cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de sus decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros. Se enfoca esencialmente a proveer información que permita evaluar el desenvolvimiento de la entidad, así como en proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo, entre otros aspectos.

La multiplicidad de participantes en la actividad económica y su diversidad de intereses, determinan que la información financiera sea de uso y aplica ser útil para los diferentes interesados.

⁶⁵ CINIF. Normas de Información Financiera. Prólogo. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 2020. pp. x-xii.

Desde este punto de vista, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) emite las NIF que sirven de base para que las entidades elaboren información financiera que satisfaga las necesidades comunes de una gran variedad de usuarios.

Los estados financieros de propósito general (referidas en esta NIF como “estados financieros”) son aquellos que intentan satisfacer las necesidades de usuarios que no están en posición de requerir a una entidad que prepare informes diseñados para satisfacer sus necesidades particulares de información.

¿Qué es la Contabilidad? es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.⁶⁶

Relacionado con lo mencionado en el artículo 33 del Código de Comercio, las NIF proveen el cumplimiento de los requisitos mínimos que enlistamos en los apartados anteriores del inciso A) al E) del artículo en comento, así mismo permite el cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal, (recordemos que no solo nos limitamos al cobro de impuestos en materia fiscal, sino al conjunto de conceptos considerados como contribuciones, tal es el caso de las Aportaciones de Seguridad Social), ¿Qué cómo interactúa para efectos fiscales?, bueno, primer lugar la información financiera es emitida para el uso de los usuarios, que pueden ser externos e internos, y si como estás justo pensando, uno de los usuarios externos es el Seguro Social y, si, también el SAT, pero ¿Dónde dice que las NIF regulan la información financiera para efectos del SAT?

Haber... el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de llevar contabilidad, así como el artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la

⁶⁶ CINIF. Op. Cit. p. 5.

Federación, y la Regla 2.8.1.6. segundo Párrafo define lo que para efectos fiscales se considera información contable, que menciona a la letra:

“2.8.1.6. CONTABILIDAD EN MEDIOS ELECTRÓNICOS

...

Para los efectos de esta regla se entenderá que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF), los principios estadounidenses de contabilidad “United States Generally Accepted Accounting Principles” (USGAAP) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y en general cualquier otro marco contable que aplique el contribuyente.

El marco contable aplicable deberá ser emitido por el organismo profesional competente en esta materia y encontrarse vigente en el momento en que se deba cumplir con la obligación de llevar la contabilidad.”

Ahora bien, lo anterior representa la importancia de atender los aspectos generales de la Contabilidad en el ejercicio de los actos de comercio de las Personas Morales dedicadas a las actividades de compra-venta de bienes inmuebles y construcción pública y privada, y el por que se debe de realizar el estudio en forma universal del sistema y no por áreas, pero al final, ¿Qué efectos tiene lo anterior con la solicitud de devolución del IVA para las Personas Morales dedicadas a la Construcción de casas habitación?, bueno lo veremos a continuación.

3.3 Tipos de Obra en el sector de la Construcción

Como pudimos observar la actividad de la construcción se considera un acto de comercio como lo dice el artículo 75 Fracción VI dentro del derecho mercantil, y para

efectos fiscales dentro del artículo 16 Fracción I del Código Fiscal de la Federación se considera como Actividad empresarial la construcción, en particular las personas morales tributarán para estos efectos de dos formas:

Régimen General de ley

Régimen de flujo de efectivo en el ISR únicamente para ciertas personas morales.

Para los efectos de estudio podemos considerar la existencia de 3 tipos de obra:

Obra Pública.

Obra con Particulares

Desarrollos Inmobiliarios

3.3.1 Obras públicas

En términos generales, la construcción de obra pública federal se encuentra regulada mediante la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas (LOPS) y su reglamento (RLOPS).⁶⁷

El artículo 3° de la LOPS establece que se consideran obras públicas los trabajos que tengan por objeto construir, instalar, ampliar, adecuar, remodelar, restaurar, conservar, mantener, modificar y demoler bienes inmuebles. Asimismo, quedan comprendidos dentro de las obras públicas los conceptos siguientes:

El mantenimiento y la restauración de bienes muebles incorporados o adheridos a un inmueble, cuando implique la modificación de este último.

⁶⁷ Pérez, José y Fol, Raymundo. Constructoras 2020. Tipos de Construcción. 1° Edición. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., Ciudad de México. 2020. pp. 1-27 capítulo I.

Los proyectos integrales, en los cuales el contratista se obliga a desde el diseño de la obra hasta su terminación total, incluyéndose, cuando se requiera la transferencia de tecnología.

Los trabajos de exploración, localización y perforación distintos a los de extracción de petróleo y gas, mejoramiento del suelo y subsuelo; desmonte; extracción y aquellos similares, que tenga objeto la explotación y desarrollo de los recursos naturales que se encuentre en el suelo o en el subsuelo.

Instalación de islas artificiales y plataformas utilizadas directa o indirectamente en la explotación de recursos naturales.

Los trabajos de infraestructura agropecuaria.

La instalación, montaje, colocación o aplicación, incluyendo las pruebas de operación de bienes muebles que deban incorporarse, adherirse o destinarse a una inmueble, siempre y cuando dichos bienes sean proporcionados por la convocante al contratista

Los asociados a proyectos de infraestructura que impliquen inversión a largo plazo y amortización programada en los términos de la LOPS, en las cuales el contratista se obligue desde la ejecución de la obra, su puesta en marcha, mantenimiento y operación de esta.

Todos aquellos de naturaleza análoga, salvo que su contratación se encuentre regulada en forma específica por otras disposiciones legales. Corresponderá a la Secretaría de la Función Pública, a solicitud de la dependencia o entidad de que se trate, determinar si los trabajos se ubican en la hipótesis de este numeral.

Por su parte el artículo 4° de la LOPS señala que se consideran como servicios relacionados con las obras públicas los trabajos que tengan por objeto concebir, diseñar y calcular los elementos de un proyecto de obra pública; a las investigaciones, estudios, asesorías y consultorías que se vinculen con las acciones que regula dicha Ley; la dirección o supervisión de la ejecución de las obras y los estudios que tengan por objeto rehabilitar, corregir o incrementar la eficiencia de las

instalaciones. Asimismo, quedan comprendidos dentro de los servicios relacionados con las obras públicas los conceptos siguientes:

La planeación y el diseño, incluyendo los trabajos que tengan por objeto concebir, diseñar, proyectar y calcular los elementos que integran un proyecto de ingeniería básica, estructural, de instalaciones, de infraestructura industrial, electromecánica y de cualquier otra especialidad de la ingeniería que se requiera para integrar un proyecto ejecutivo de obra pública.

La planeación y el diseño, incluyendo los trabajos que tengan por objeto concebir, diseñar, proyectar y calcular los elementos que integran un proyecto urbano, arquitectónico, de diseño gráfico o artístico y de cualquier otra especialidad del diseño, la arquitectura y el urbanismo, que se requiera para integrar un proyecto ejecutivo de obra pública.

Los estudios técnicos de agrología y desarrollo pecuario, hidrología, mecánica de suelos, sismología, topografía, geología, geodesia, geotécnica, geotermia, oceanografía, meteorología, aerofotogrametría, ambientales, iconológicos y de ingeniería de tránsito.

Los estudios económicos y de planeación de reinversión, factibilidad técnica, ecológica o social, de evaluación adaptación, tenencia de la tierra, financieros, de desarrollo y restitución de la eficiencia de las instalaciones.

Los trabajos de coordinación, supervisión y control de obra; de laboratorio de análisis y control de calidad; de laboratorio de geotecnia, e resistencia de materiales y radiografía industriales; de preparación de especificaciones de construcción, presupuestación o la elaboración de cualquier otro documento o trabajo para la adjudicación del control de obra correspondiente.

Los trabajos de organización, informática, comunicaciones, cibernética y sistemas aplicados a las materias que regulan la Ley.

Los dictámenes, peritajes, avalúos y auditorías técnico-normativas, y estudios aplicables a las materias que regula la Ley.

Los estudios que tengan por objeto rehabilitar, corregir, sustituir o incrementar la eficiencia de las instalaciones en un bien inmueble.

Los estudios de apoyo tecnológico, incluyendo los de desarrollo y transferencia de tecnología entre otros.

Todos aquellos de naturaleza análoga.

Es importante señalar que la LOPS establece diversas disposiciones que deben seguir las entidades y dependencias públicas para la contratación de las obras con particulares entre las que destacamos las siguientes:

Las dependencias y entidades podrán contratar obras públicas y servicios relacionados con las mismas, mediante los procedimientos de contratación que a continuación de señalan (artículo 27):

Licitación pública

Invitación a cuando menos tres personas.

Adjudicación directa.

Las dependencias y entidades deberán establecer los mismos requisitos y condiciones para todos los participantes en los procedimientos de contratación y proporcionarle igual acceso a la información relacionada con dichos procedimientos, a fin de evitar favorecer a algún participante (artículo 27).

Los contratos de obras públicas y los de servicios relacionados con las mismas se adjudicarán, por regla general, a través de licitaciones públicas, mediante convocatoria abierta, para que libremente se presenten proposiciones solventes de en un sobre cerrado que será abierto públicamente (artículo 27).

Los contratos de obras públicas y de servicios relacionados con las mismas podrán dar ser cuatro tipos (artículo 45):

Sobre la base de precios unitarios, en cuyo caso el importe de la remuneración o pago total que deba cubrirse al contratista se hará por unidad de concepto de trabajo terminados.

A precio alzado, en cuyo caso el importe de la remuneración pago total fijo que deba cubrirse al contratista será por los trabajos totalmente terminados y ejecutados en el plazo establecidos.

Las proposiciones que presenten los contratistas para la celebración de estos contratos, tanto en sus aspectos técnicos como económicos, deberán estar desglosadas por lo menos cinco actividades principales.

Mixtos, cuando contengan una parte de los trabajos sobre la base de precios unitarios y otra, a precio alzado.

Amortización programada, en cuyo caso el pago total acordado en el contrato de las obras públicas relacionadas con proyectos de infraestructura, se efectuará en función del presupuesto aprobado para cada proyecto.

Los trabajos cuya ejecución comprenda más de un ejercicio, deberán formularse en un solo contrato, por el costo total y la vigencia que resulte necesaria para la ejecución de los trabajos, sujetos a la autorización presupuestaria en los términos de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Los contratos de obras públicas y servicios relacionados con las mismas contendrán, en lo aplicable, lo siguientes (artículo 46):

El nombre, denominación o razón social de la dependencia o entidad convocante y del contratista.

La indicación del procedimiento conforme al cual se llevó a cabo la adjudicación del contrato.

Los datos relativos a la autorización del presupuesto para cubrir el compromiso derivado del contrato.

Acreditación de la existencia y personalidad del licitante adjudicado.

La descripción pormenorizada de los trabajos que se deban ejecutar, debiendo acompañar como parte integrante del contrato, en el caso de las obras, los proyectos, planos, especificaciones, normas de calidad, programas y presupuestos; tratándose de servicios, los términos de referencia.

El precio a pagar por los trabajos objeto del contrato, así como los plazos, forma y lugar de pago y, cuando corresponda, de los ajustes de costos.

El plazo de ejecución de los trabajos, así como los plazos para verificar la terminación de estos y la elaboración del finiquito.

Porcentajes, números y fechas de las exhibiciones y amortización de los anticipos que se otorguen.

Forma o términos y porcentajes de garantizar la correcta inversión de los anticipos y el cumplimiento del contrato.

Términos, condiciones y el procedimiento para la aplicación de penas convencionales, retenciones y/o descuentos.

Procedimiento de ajuste de costos que regirá durante la vigencia del contrato.

Términos en que el contratista, en su caso, reintegrará las cantidades que hubiere recibido en exceso por la contratación o durante la ejecución de los trabajos para lo cual se utilizará el procedimiento establecido en el artículo 55 de LOPS.

La indicación de que, en caso de violaciones en materia de derechos inherentes a la propiedad intelectual, la responsabilidad estará a cargo del licitante o contratista según sea el caso. Salvo que exista impedimento, la estipulación de que los derechos inherentes a la propiedad intelectual, que se deriven de los servicios de consultorías, asesorías, estudios e investigaciones contratados invariablemente se constituirán a favor de la dependencia o de la entidad, según corresponda en términos de las disposiciones legales aplicables.

Los procedimientos para resolución de controversias previstos en el Capítulo Tercero del Título Séptimo de la LOPS, distintos al procedimiento de conciliación.

Causales por las que la dependencia o entidad podrá dar por rescindido el contrato.

Los demás aspectos y requisitos previstos en la convocatoria a la licitación e invitaciones a cuando menos tres personas, así como los relativos al tipo de contrato de que se trate.

Para los efectos de la LOPS, la convocatoria a la licitación, el contrato, sus anexos y la bitácora de los trabajos son los instrumentos que vinculan a las partes en sus derechos y obligaciones. Las estipulaciones que se establezcan en el contrato no deberán modificar las condiciones previstas en la convocatoria a la licitación.

En la formalización de los contratos podrán utilizarse los medios de comunicación electrónica que al efecto autorice la secretaria de la Función Pública.

En la liberación, control y seguimiento de la bitácora, se deberán utilizar medios remotos de comunicación electrónica que la secretaria de la Función Pública autorice.

Los contratistas que celebren los contratos deberán garantizar (artículo 48):

Los anticipos que reciban. Estas garantías deberán presentarse en la fecha y lugar establecidos en la convocatoria de la licitación o en su defecto, dentro de los 15 días naturales siguientes a la fecha de notificación del fallo y por la totalidad del monto de los anticipos.

El cumplimiento de los contratos. Esta garantía deberá presentarse en la fecha y lugar establecidos en la convocatoria de la licitación o en su defecto, dentro de los 15 días naturales siguientes a la fecha de notificación del fallo.

Para los efectos anteriores, los titulares de las dependencias o los órganos de gobierno de las entidades fijarán las bases, la forma y el porcentaje a los que deberán sujetarse las garantías que se constituir un, considerando los antecedentes de cumplimiento de los Contratistas en los contratos celebrados con las dependencias y entidades, con el fin de determinar montos menos para estos de acuerdo con los

lineamientos que al respecto emita al Secretaría de la Función Pública. En los casos señalados en los artículos 42 fracciones IX y X, y 43 de la LOPS, el servidor público facultado para firmar el contrato, bajo su responsabilidad, podrá exceptuar a los contratistas de presentar la garantía del cumplimiento del contrato respectivo.

3.3.2 Obras Privadas

La construcción de obra particular puede ser de varios tipos, es decir, puede consistir en la edificación de casas-habitación, de edificios de uso comercial y de oficinas, así como condominios, etcétera.

La construcción de obra particular puede llevarse a cabo mediante diversas modalidades o contratos, los cuales se citan a continuación:

1. Contrato a precio fijo o alzado.

Es importante señalar que, en materia federal, el contrato fijo o alzado se rige por el Código Civil Federal. Las principales disposiciones que dicho ordenamiento establece para este contrato son las siguientes (artículo 2616 a 2645):

Todo el riesgo de la obra correrá a Carod del empresario hasta el acto de la entrega, a no sé qué hubiera morosidad de parte del dueño de la obra en recibirla o convenio expreso en contrario.

Siempre que el empresario se encargue por ajusto cerrado de la obra en cosa inmueble cuyo valor será más de cien pesos, se otorgará el contrato por escrito, incluyendo en él una descripción pormenorizada, y en los casos que lo requieran un plano, diseño o presupuesto de obra.

Sino hay plano, diseño o presupuesto para la ejecución de la obra y surgen dificultades entre el empresario y el dueño, serán resultas teniendo en cuenta la naturaleza de la obra, el precio de ella y la costumbre de lugar; oyéndose el dictamen de peritos.

El perito que forme el plano, diseño o presupuesto de una obra y u ejecución, no puede cobrar el plano, diseño o presupuesto, fuera de horario de la obra; más si ésta no se ha llevado a cabo por causa del dueño, podrá cobrarlo, a no ser que al encargárselo se haya pactado que el dueño no lo paga sino le conviniere aceptarlo.

Cuando se haya invitado a varios peritos para hacer planos, diseños o presupuestos, con el objeto de escoger entre ellos el que parezca mejor, y los peritos han tenido conocimiento de esta circunstancia, ninguno puede cobrar honorarios, salvo convenio expreso; sin embargo, podrá el autor del plano, diseño o presupuesto aceptado, cobrar su valor cuando la obra se ejecutará conforme a él por otras personas.

El autor de un plano, diseño o presupuestos que no hubiere sido aceptado, podrá también cobrar su valor si la obra se ejecutará conforme a él por otra persona aun cuando y hayan hecho modificaciones en los detalles.

Cuando al encargarse una obra no se ha fijado precio, se tendrá por tal si los contratantes no estuviesen de acuerdo después, el que se designen los aranceles, o a falta de ellos el que tasen peritos.

El precio de la obra se pagará al enterarse ésta, salvo convenio en contrario.

El empresario que se encargue de ejecutar alguna obra por precio determinado, no tiene derecho a elegir después ningún aumento, aunque lo haya tenido el precio de los materiales o el de los jornales. Lo antes dispuesto se observará también cuando haya habido algún cambio o aumento en el plano o diseño, a no ser que sean autorizados por escrito por el dueño y con expresa designación del precio.

Una vez pagado y recibido el precio, no hay lugar a reclamación sobre él, a menos que al pagar o recibir, las partes se hayan reservado expresamente el derecho de reclamar.

El que se obliga hacer una obra por ajuste cerrado, debe comenzar y concluir en los términos designados en el contrato y, en su caso contrario, en los que sean suficientes, a juicio de los peritos.

El que se obligue a hacer una obra por piezas o medida, puede exigir que el dueño la reciba en partes y se la pague en proporción de las que reciba.

La parte pagada se presume aprobada y recibida por el dueño; pero no habrá lugar a esa presunción solamente por el dueño haya hecho adelante a buena cuenta del precio de la obra, sino se expresa que el pago se aplique a la parte ya entregada.

El empresario que se encargue de ejecutar alguna obra, no puede hacerla ejecutar por otro, a menos de que haya pactado lo contrario, o el dueño lo consienta; en estos casos la obra se hará siempre bajo la responsabilidad de la empresa.

Recibida y aprobada la obra o el que la encargó el empresario es responsable de los defectos que después aparecen y que procedan de vicios en su construcción y meuca, mala calidad de los materiales empleados o vicios del suelo en que se fabricó; a no ser que por disposición expresa del dueño se hayan empleado materiales defectuosos, después que el empresario le haya dado a conocer sus defectos, o que se haya edificado en terreno inapropiado elegido por el dueño, a pesar de las observaciones del empresario.

El dueño de una obra ajustada por un precio fijo puede desistir de la empresa comenzada, con tal que indemnice al empresario de todos los gastos y trabajos y de la utilidad que pudiera haber sacado de la obra.

Cuando la obra fue ajustada por peso o medida, sin designación del número de piezas o de la medida total, el contrato puede resolverse por una y otra parte, sobre las partes designadas, pagándose la parte concluida.

Pagando el empresario de lo que le corresponde, el dueño queda en libertad de continuar la obra, empleando a otras personas, aun cuando aquella siga conforme al mismo plano, diseño o presupuesto.

Los que trabajen por cuenta del empresario o le suministren material para la obra no tendrán acción contra el dueño de ella, sino hasta la cantidad que alcance el empresario.

El empresario es responsable del trabajo ejecutado por las personas que ocupe en la obra.

Cuando se conviniere en que la obra deba hacerse a satisfacción del propietario o de otra persona, se entiende reservada la aprobación, a juicio de peritos.

El constructor de cualquier obra mueble tiene derecho de retenerla mientras no se le pague, y su crédito será cubierto preferentemente con el precio de dicha obra.

Los empresarios constructores son responsables por la inobservancia de las disposiciones municipales o de policía y por todo daño que causen a los vecinos.

2. Contrato a precios unitarios

3. Contrato de costos más comisión

4. Contrato por administración

Es importante destacar que, para llevar a cabo la ejecución de las obras contratadas con particulares, con independencia de la modalidad de contrato que se haya adoptado, las empresas constructoras deben observar las regulaciones emitidas por las entidades federativas en donde se realiza la construcción. En el caso de la Ciudad de México, los lineamientos pertinentes se contienen esencialmente en el Reglamento de Construcciones para el Distrito Federal, la Ley de Desarrollo Urbano del Distrito Federal y su Reglamento, así como la Ley Ambiental y la Ley de Vivienda, ambas de la Ciudad de México.

3.3.3 Desarrollos inmobiliarios

Las empresas constructoras que realizan desarrollos inmobiliarios pueden ejecutar los trabajos de acuerdo con las modalidades siguientes:

1. Contratos con el gobierno federal o gobiernos locales (obra pública).

2. Contratos con particulares.

3. Construcciones con financiamiento propio o financiamiento externo, para venta de inmuebles al público.

En los casos mencionados en los números 1 y 2 se deberá observar lo señalado en o relacionado con Obra Pública y Obra Privada.

Por lo que se refiere a las construcciones con financiamiento propio o financiamiento externo, es importante destacar que éstas se realizan sin la celebración de contratos con los clientes, ya que pueden presentarse, entre otras, las modalidades siguientes:

1. La construcción se realiza con capital propio o externo hasta que finalice la misma, momento en que se efectúa la venta de los inmuebles mediante contratos de compraventa.

2. La construcción se inicia con capital propio o externo y después se efectúa la preventa de los inmuebles que integran la construcción a fin de que con estos recursos se continúe la obra. La preventa se lleva a cabo antes de que finalice la construcción, celebrando con los clientes contratados de compraventa.

3. Antes de comenzar la construcción se efectúa la preventa de los inmuebles que integran la misma, con dichos recursos se inicia la obra. La citada preventa se realiza celebrando con los clientes contratos de compraventa.

3.4 Contabilidad en el Sector de la Construcción

Para realizar observar las características que debe seguir una Empresa del Sector de la Construcción, abordaremos este tema en dos vertientes:

Contabilidad para empresas que celebran contratos de construcción

Contabilidad para empresas que no elaboran contratos de construcción y están dedicadas al desarrollo inmobiliario.

3.4.1 Contabilidad para empresas que celebran contratos de construcción.

En los subcapítulos anteriores observamos que existen empresas dedicadas a la construcción y que celebran contratos, las particularidades de las leyes correspondientes que deben de seguir para dar cumplimiento a dichos contratos de construcción de obra pública y privada, y en lo que respecta a materia contable, esta particularidad de celebración de contratos genera la observación de normas particulares al respecto de como valorar, reconocer y presentar la información financiera relacionada a dichos contratos.

Por tal motivo en este apartado analizaremos las Normas de Información Financiera y la manera en que la contabilidad deberá de atenderlas para que se refleje la veracidad de la información, que esta sea oportuna y comparable.

3.4.1.1 Contabilidad por tipos de contrato

La NIF D-1 “Ingresos por contratos con clientes”, junto con la NIF D-2 “Costos por contratos con clientes”, mismas que entraron en vigor para los ejercicios que se iniciaron a partir del 1° de enero de 2018, permite la aplicación anticipada de la NIF D-1, siempre y cuando se hiciera junto con la ampliación de la NIF D-2. Si una entidad aplica estas dos Normas de Información Financiera, deberá de revelar tal hecho.⁶⁸

El Objetivo principal de la NIF D-1 es establecer las normas para la valuación, presentación y revelación de los ingresos que surgen de contratos con clientes, mientras que el objetivo de la NIF D-2 es establecer las normas para la valuación, presentación y revelación de los costos que se incurren para obtener o cumplir con los contratos con clientes.⁶⁹

⁶⁸ CINIF. Op. Cit. pp. 1187-1227.

⁶⁹ CINIF. Op. Cit. pp. 1281-1292.

Previo a la emisión de la NIF D-2 “Costos por contratos con clientes”, los costos por contratos con clientes se realizan en base al Boletín D-7 “Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital”, sin embargo, este boletín se enfocaba a los costos de contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital y no a los costos por contratos con clientes en general.

Antes de la NIF D-1 “Ingresos por contratos con clientes”, no existía un pronunciamiento normativo contable mexicano sobre la manera de reconocer los ingresos, por lo que desde 1995 se aplicaba de forma supletoria la NIC 18 “Ingresos de actividades ordinarias”, y sus interpretaciones, según se establece en la NIF A-8 “Supletoriedad”. Con la emisión de la NIF D-1, se incorpora el tema del reconocimiento de ingresos por contratos con clientes para todo tipo de entidades, incluyendo las constructoras, derogando así toda la orientación respecto del reconocimiento de ingresos incluidas en el Boletín D-7.

Al traspasar la normativa respecto del reconocimiento de ingresos para los contratos de construcción que se tratan en el Boletín D-7 a la NIF D-1, lo que quedaba del Boletín correspondía a:

Las bases para reconocer y clasificar los distintos tipos de activos y pasivos derivados de los contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital.

Una discusión genérica de la industria constructora, incluyendo una descripción de los tipos básicos de las modalidades de los contratos de construcción.

Una Orientación respecto del reconocimiento y valuación de los costos de los contratos.

Una de las razones que tuvo el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) para emitir la NIF D-2 es la siguiente: como se ha mencionado el Boletín D-7 trataba el reconocimiento de los ingresos y de los costos correspondiente a los contratos de construcción y de fabricaciones de ciertos bienes de capital. Con la transferencia de la normativa respecto del reconocimiento de los ingresos de todo tipo de contratos con clientes a la NIF D-1, junto con la transferencia

de la orientación respecto de los costos por contratos con clientes, previamente incluida en el Boletín D-7, a la NIF D-2, queda derogado el Boletín D-7.

Algunos de los principales cambios que tuvo al NIF D-2 “Costos por contratos con clientes en relación con los pronunciamientos anteriores son:

La separación de la normativa relativa al reconocimiento de ingresos por contratos con clientes de la normativa correspondiente al reconocimiento de los costos por contratos con clientes.

Se amplió el alcance que tenía el Boletín D-7 referenciado exclusivamente a costos relacionados con contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital para incluir costos relacionados con todo tipo de contratos con clientes.

Por último, se preguntó si ya no se considera el método de por ciento de avance tal como estaba redactado en el Boletín D-8. Debe Observarse que el método de por ciento de avance es equivalente al reconocimiento de ingreso a lo largo del tiempo, que se incluye en la NIF D-1 “Ingresos por contratos con clientes”.

3.4.2 Contabilidad para Desarrollos Inmobiliarios

Las empresas constructoras que no celebran contratos de construcción, como son los desarrolladores inmobiliarios que realizan las obras con financiamiento propio o externo, no deben seguir las reglas contables mencionadas en las NIF D-1 y D-2, ya que, de acuerdo con dichas normas, éstas son aplicables únicamente en el caso de la existencia de un acuerdo contractual para realizar la obra.

Por lo anterior, para determinar el costo de sus ventas, estas empresas deben observar la NIF C-4 denominada “inventarios”.⁷⁰

⁷⁰ CINIF. Op. Cit. pp. 625-639.

Dicho boletín señala que los inventarios comprender artículos adquiridos y que e mantienen para ser vendidos incluyendo, por ejemplo, terrenos y otras propiedades destinadas a su venta. Los inventarios también incluyen artículos producidos y en proceso de fabricación por la entidad, así como materias primas y otros materiales en espera de ser utilizados en este proceso. En nuestro caso, Los inmuebles que integran los desarrollos inmobiliarios son los inventarios de las empresas que se dedican a esta actividad. Por lo anterior, en lo sucesivo, los términos “artículo” e “inventarios” que se mencionan en este rubro se entenderán referidos a los inmuebles que integran los desarrollos inmobiliarios que construyan las empresas que nos ocupan.

3.4.2.1 Normas de Valuación

La NIF C-4⁷¹ establece que los inventarios deben evaluarse a su costo o su calor neto de realización, el menor.

El costo de los inventarios debe comprender todos los costos de compra y producción en que se haya incurrido para darles su ubicación y condición actuales.

El costo de Compra de los artículos en inventarios debe incluir lo siguiente:

El precio de Compra erogado en la adquisición

Los derechos de importación y otros impuestos (diferentes a aquellos que posteriormente la entidad recupera de las autoridades impositivas).

Los costos de transporte

Almacenaje

Manejo

Seguros

⁷¹ CINIF. Op. Cit pp. 624-639.

Todos los otros costos y gastos directamente atribuibles a la adquisición de artículo terminados, materiales y servicios.

Los descuentos, bonificaciones y rebajas sobre compras y cualesquiera otras partidas similares deben restarse al determinar el costo de la compra.

El costo de producción (de fabricación o de transformación) representa el importe de los distintos elementos del costo que se originan para dejar un artículo disponible para su venta o para ser usado en un posterior proceso de fabricación. El costo de producción incluye los costos relacionados directamente con las unidades producidas, tales como materia prima y/o materiales directos y mano de obra directa. También comprende los gastos indirectos de producción, fijos y variables, que se incurren para producir los artículos terminados.

Los elementos que integran el costo de producción de los artículos son los siguientes:

Materia prima y/o materiales directos.

Mano de obra directa

Gastos indirectos de producción.

Los inventarios de prestadores de servicios deben evaluarse a sus costos de producción los cuales consisten principalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado con la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y gastos indirectos relacionados con el servicio. La mano de obra y otros costos correspondientes al personal de ventas y de administración no deben incluirse en los inventarios de prestadores de servicios y deben reconocerse como gastos en el periodo en que se incurren. Los costos de estos inventarios no deben incluir márgenes de utilidad ni gastos indirectos no atribuibles a los servicios que normalmente los prestadores de éstos consideran en ellos precios que cobran a sus clientes.

3.4.2.2 Normas de Reconocimiento

La determinación del costo de los inventarios debe hacerse sobre la base de alguno de los siguientes métodos de valuación⁷²:

Costo de adquisición

El costo de adquisición es el importe pagado en efectivo o equivalentes por un activo o servicio al momento de su adquisición.

Costo estándar, siempre y cuando los resultados de su aplicación se aproximen al costo real.

El costo estándar se determina anticipadamente y en esta determinación se toman en consideración los niveles normales de utilización de materia prima, materiales, mano de obra y gastos de fabricación y la eficiencia y la utilización de la capacidad de producción instalada. Las cuotas de costo estándar se revisan periódicamente, y deben ajustarse a la luz de las circunstancias actuales.

Método de detallistas, los inventarios se valúan a los precios de venta de los artículos que los integran deducidos del correspondiente margen de utilidad bruta. Para efectos del método de detallistas, por margen de utilidad bruta deben entenderse el importe del precio de venta asignado a un artículo disminuido de su costo de adquisición. El porcentaje de Margen de utilidad bruta se determina dividiendo la utilidad bruta entre el precio de venta.

Por sus características, en la práctica, este método no se utiliza para determinar el costo de los desarrollos inmobiliarios.

⁷² CINIF. Op. Cit. pp. 624-639

3.4.2.3 Asignación de Fórmulas del Costo

El costo unitario de los inventarios debe asignarse utilizando algunas de las siguientes fórmulas⁷³:

Costos identificados.

De acuerdo con la fórmula de costos identificados, el costo de los inventarios de partidas que normalmente no son intercambiables entre sí y de los artículos o servicios producidos y segregados para proyectos específicos debe asignarse utilizando la identificación específica de sus costos individuales. En nuestra opinión esta fórmula es la más adecuada para determinar el costo de venta de los desarrollos inmobiliarios, ya que se pueden identificar de manera precisa el costo de construcción de un desarrollo en particular, diferenciándolo del costo que pudiera tener otros desarrollos que se están construyendo al mismo tiempo y, de hecho, en la práctica, es la que utilizan las empresas que nos ocupan para obtener el costo de lo vendido.

La identificación específicos significa asignar los costos a partidas individuales del inventario. Este es el tratamiento apropiado para partidas que se segregan para un proyecto específico, sin tomar en cuenta si esas partidas compradas o producidas por la entidad. Sin embargo, la identificación específica de los costos es inapropiada cuando en el inventario hay grandes números de partidas que normalmente son intercambiables entre sí, ya que, en estas circunstancias, el procedimiento de seleccionar partidas que permanecerán en los inventarios puede utilizarse para lograr efectos predeterminados en la utilidad o pérdida.

Costos promedios.⁷⁴

De acuerdo con la fórmula de los costos promedios, el costo de cada artículo debe determinarse mediante el promedio del costo de artículos similares al inicio de un

⁷³ Colegio de Contadores Públicos, Universidad de Guadalajara A.C. "NIF C-4 Inventarios". Boletín 24. 2019. <https://ccpudg.org.mx/wp-content/uploads/24.-Bolet%C3%ADn-October-Comisi%C3%B3n-NIF-C-4-Inventarios.pdf>

⁷⁴ Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. Costos Gerenciales. Capítulo 2 Contabilidad de Costos. pp. 22-24.

periodo adicionando el costo de artículos similares comprados o producidos durante este. El Promedio puede calcularse periódicamente o a medida en que entren nuevos artículos al inventario, ya se adquiridos o producidos.

En la práctica, esta fórmula no se utiliza para determinar el costo de los desarrollos inmobiliarios.

Primeras entradas y salidas (PEPS).

LA fórmula “PEPS” se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir; por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio quedan reconocidas a los últimos precios de adquisición o de producción, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y a las primeras compras o costos de producción del ejercicio.

El manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se asigna su costo y para lograr una correcta asignación bajo la fórmula PEPS deben establecerse y controlarse capas del inventario según las fechas de adquisición y producción de éste.

Por sus características, en la práctica, esta fórmula no se utiliza para determinar el costo de los desarrollos inmobiliarios.

Finalmente, una entidad debe utilizar la misma fórmula de asignación del costo para todos los inventarios con naturaleza y uso similar para ella. Tratándose de inventarios con diferente naturaleza y uso, la aplicación de fórmulas de asignación del costo diferentes puede justificarse.

3.4.2.4 Reconocimiento en el Resultado

Cuando se venden los inventarios, su valor contable (valor en libros) debe reconocerse como costo de ventas en el periodo en el que se reconocen los ingresos relativos. El importe de cualquier castigo por pérdidas por deterioro a los inventarios,

para evaluar los a su valor neto de realización y todas las pérdidas en inventarios deben reconocerse como costo de ventas en el periodo en que ocurren las pérdidas. El importe de cualquier revisión de pérdidas por deterioro como resultado de incrementos en el valor neto de realización debe reconocerse como una disminución en el costo de ventas en el periodo en que ocurre la reversión.

3.4.2.5 Normas de Presentación

La presentación en el estado de posición financiera de los inventarios neto de las estimaciones creadas sobre ellos debe hacerse clasificándolos como integrantes de los activos a costo plazo (circulantes) a menos que, debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, ésta tenga en existencia inventarios que serán vendidos o utilizados después de 12 meses posteriores a la fecha del estado de posición financiera o en un plazo que exceda al ciclo normal de operaciones de la entidad, según sea el caso.

En el cuerpo del estado de posición financiera o en las notas a los estados financieros deben presentarse los diferentes rubros que integran los inventarios y sus correspondientes estimaciones con el suficiente detalle para mostrar cada rubro de acuerdo con la naturaleza de sus integrantes. Esos rubros, por ejemplo, pueden ser inventarios de: materias primas y/o materiales, de producción en proceso, de artículos terminados, en consignación y de mercancías en tránsito.

El inventario de las entidades prestadoras de servicios debe presentarse como inventario de servicios en proceso.

El importe de inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de ventas, comprende los costos previamente incluidos en la valuación de los artículos que se han vendido, los gastos indirectos de producción no asignados a los inventarios y los costos anormales de producción. Las circunstancias particulares de cada entidad pueden hacer necesaria la inclusión en el costo de ventas de otras partidas, tales como los gastos de distribución.

Algunas entidades adoptan un formato por naturaleza para la presentación de su estado de resultado integral del periodo. En este caso, no se presenta el rubro de costo de ventas, y en lugar de éste la entidad presenta un análisis de los gastos utilizando una clasificación con base en la naturaleza y ellos y muestra los costos reconocidos como gastos por materias primas, gastos de mano de obra y otros gastos junto con el importe neto en inventarios en el periodo.

3.5 Régimen Fiscal en el Sector de la Construcción

El sector de la construcción tiene la posibilidad de tributar conforme al Régimen General de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o en su caso bajo la facilidad de acumulación de ingresos a flujo de efectivo o lo efectivamente cobrado.

Sin embargo, para efectos de nuestro estudio, nos acotaremos al estudio del Régimen Fiscal del sector de la Construcción en el Régimen General para Personas Morales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.⁷⁵

3.5.1 Aspectos Fiscales Sector de la Construcción que celebra contratos de obra⁷⁶

Las normas de Información Financiera nos permiten la identificación de los aspectos contables a aplicar de acuerdo a si la empresa constructora celebra contratos o no lo hace, de una manera similar, la Legislación Fiscal Vigente en Materia del Impuesto Sobre la Renta, nos permite considerar dentro del Régimen General dos formas de aplicar la legislación en materia de Acumulación de Ingresos para las empresas que celebran contratos, realmente las deducciones autorizadas, así como los requisitos

⁷⁵ Pérez, José y Fol, Raymundo. Constructoras 2020. Tipos de Construcción. 1° Edición. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., Ciudad de México. 2020. pp. 1-185 capítulo III.

⁷⁶ Pérez, José y Fol, Raymundo. Op. Cit. pp. 1-185 capítulo III.

de las mismas, e incluso la aplicación del DECRETO por el que se otorgan medidas de apoyo a la vivienda y otras medidas fiscales, publicado el 26 de marzo del 2015.

Por tanto, comencemos con analizar para el sector de la construcción que celebra contratos los ingresos acumulables.

3.5.1.1 Ingresos Acumulables

Las empresas constructoras que celebren contratos de obra deberán considerar como ingresos acumulables para efectos de ISR, en tres otros, los que a continuación se enumeran⁷⁷:

Los provenientes de los contratos de obra inmuebles.

Cualquier pago recibido en efectivo, en bienes o en servicios ya sea por concepto de anticipos, depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación o cualquier otro.

El Ajuste anual por inflación acumulable.

Ahora bien, el momento para la acumulación de los ingresos será como sigue:

Momento de acumulación de los ingresos en contratos de obra inmueble.

Los contribuyentes que celebren contratos de obra inmuebles deberán considerar que obtienen los ingresos provenientes de los mismos, conforme a lo siguiente: ⁷⁸

En la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tenga lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización.

⁷⁷ Congreso de la Unión. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Artículo 14 al 16. Texto Vigente.

⁷⁸ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Estudio del Régimen de Empresas Constructoras. Capítulo 4, Impuesto Sobre la Renta. 2021. pp 1-8.

En caso de que las estimaciones no sean pagadas dentro de los tres meses siguientes a su autorización o aprobación, la acumulación de los ingresos deberá efectuarse en la fecha en que los ingresos sean efectivamente cobrados.

Momento de acumulación de los ingresos de contratos de obra inmueble que tengan por objeto la demolición, proyección, inspección o supervisión de obra.

Los contribuyentes que celebren contratos de obras inmueble que tengan por objeto la demolición, proyección, inspección o supervisión de obra, podrán aplicar lo dispuesto en el numeral anterior. Dicha opción se deberá aplicar para todos los contratos de referencia que se celebren en el ejercicio.

Momento de acumulación de los ingresos en contratos de obra en los que se acuerda ejecutar la misma conforme a un plano, diseño y presupuesto.

Los contribuyentes que celebren otros contratos de obra en los que se obliguen a ejecutar conforme a un plano, diseño y presupuesto, deberán considerar que obtienen los ingresos, de acuerdo con lo siguiente:

En la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tenga lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización.

En caso de que las estimaciones no sean pagadas dentro de los tres meses siguientes a su autorización o aprobación, la acumulación de los ingresos correspondientes deberá efectuarse en la fecha en que los ingresos sean efectivamente cobrados.

En los casos en que no esté obligado a presentar estimaciones por obra ejecutada o la periodicidad de su presentación sea mayor a tres meses, se deberá considerar como ingresos acumulables el avance trimestral en la ejecución o fabricación de los bienes a los que se refiere la obra. No obstante, lo anterior, se podrá optar acumular

el avance mensual correspondiente, siempre que aplique esta opción por la totalidad de los contratos que ejecute o fabrique el contribuyente en el ejercicio.

Momento de acumulación de los ingresos para contribuyentes dedicados a la fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación.

En este supuesto, los ingresos provenientes de los contratos de suministro de los bienes mencionados se podrán acumular en las fechas siguientes, lo que ocurra primero:

Cuando se perciban en efectivo.

Cuando las estimaciones sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro.

Cuando se efectúen entregas parciales pactadas en el contrato, siempre que no se realicen estimaciones de avance.

Para los efectos de los números anteriores, se observará lo siguiente:

Los ingresos acumulables por contratos de obra se deberán disminuir con la parte de los anttipos, depósitos, garantías o pagos por cualquier otro concepto, que se hubiera acumulado con anterioridad y que se amortice contra la estimación o el avance.

Una estimación es el nivel de obra aprobado por el cliente con base en el estado de realización de un proyecto.

Se considerará autorizada o aprobada una estimación en la fecha en que el residente de supervisión o la persona facultada por el cliente para efectuar la supervisión del avance de la obra, firme de conformidad la estimación.

Derivado de un Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales en materia de vivienda, publicado en el 22 de enero de 2015, el Ejecutivo Federal otorgó el siguiente beneficio fiscal a los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de bienes inmuebles destinados a casa habitación: podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio, el total del precio pactado en la en

Jacinto o la parte del precio exigible durante el mismo, en lugar de aplicar lo dispuesto por el artículo 17 fracción III, párrafo segundo de la LSIR, siempre que la enajenación se haya pactado a plazos, el cual a la letra menciona:

“Artículo 17. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de esta, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

...

III. ...

En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes considerarán como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado.”

Para complementar lo considerado en el presente Decreto de beneficio fiscal para los contribuyentes mencionados, el antepenúltimo párrafo del artículo 14 del CFF indica que se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se cumplan los requisitos siguientes:

Se efectúen con clientes que sean público en general. Se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mías se expidan los comprobantes fiscales simplificados a que se refiere el CFF; debido a que el artículo del Código Fiscal que regulaba la expedición de comprobantes por operaciones realizadas con el público en general se deroga a partir del 1° de enero de 2014, a nuestro juicio, la referencia debe hacerse a las disposiciones de carácter general.

Se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes.

El plazo pactado exceda de 12 meses.

La opción en cita se debería ejercer por la totalidad de los contratos celebrados a plazo y las contraprestaciones derivadas de los mismo. El beneficio fiscal no será aplicable tratándose de enajenaciones que sean financiadas mediante créditos

otorgados por instituciones del sistema financiero, así como por dependencias y entidades públicas o privadas.

Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio, únicamente la parte del precio pactado exigible y enajene los documentos pendientes de cobro, o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago.

En el caso de incumplimiento de los contratos celebrados y las contra prestaciones derivadas de los mismos, respecto de los cuales se hayan ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible se considerará como ingreso obtenido en el ejercicio las cantidades exigibles en los mismo, disminuidas por las cantidades que ya se hubieran devuelto conforme a los contratos respectivos.

Los contribuyentes que opten por acumular como ingreso del ejercicio, la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo y lo vendido en la proporción que se obtenga de efectuar la siguiente operación

Esto, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen los bienes inmuebles destinados a casa habitación.

La opción de referencia será aplicable, siempre y cuando previamente el contrato respectivo sea registrado ante la Procuraduría Federal del Consumidor, de conformidad con la Ley Federal de Protección al Consumidor.

El beneficio de referencia no se considera como ingreso acumulable para los efectos de ISR.

3.5.1.2 Deducciones Autorizadas⁷⁹

Las empresas constructoras podrán efectuar las deducciones siguientes: ⁸⁰

Devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

El costo de lo vendido

Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

Las inversiones.

Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenaciones de bienes distintos de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS; incluidas las previstas en la Ley del seguro de desempleo.

Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de la persona, complementarias a las que establece la LSS, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la LISR.

El monto de esta deducción no exceder en ningún caso la cantidad que resulte de aplicar el factor de .47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. EL factor a que se refiere esté párrafo será del .53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se traten, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior.

⁷⁹ LISR. Op. Cit. Artículo 25. Texto Vigente.

⁸⁰ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Estudio del Régimen de Empresas Constructoras. Capítulo 4, Impuesto Sobre la Renta. 2021. pp 16-50.

Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno.

Por lo que se refiere a intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. A este respecto, se considerará que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquel en que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquel en que se incurrió en mora, hasta el monto de los intereses moratorios devengados.

El ajuste anual por inflación deducible.

3.5.1.3 Requisito de las Deducciones

Los requisitos de deducción que deben de cumplir las Personas Morales que pertenecen al Régimen General son: ⁸¹

Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Cumplir con los requisitos de las deducciones por inversión que establece la Sección II del Capítulo II de la Deducciones para las Personas Morales del Régimen General.

Contar con el Comprobante Fiscal, y cuando sean pagos mayores a \$ 2,000.00, realizar los pagos mediante Cheque, Transferencia Electrónica, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, excepto el pago de combustibles, los que no serán deducibles si son pagados en efectivo.

Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

Cumplir con las obligaciones que establezca la LISR y las leyes que correspondan en la materia.

⁸¹ LISR. Op. Cit. Artículo 27 y 28. Texto Vigente

Los pagos que incluyan el IVA que causen los contribuyentes, este impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.

Los intereses por capitales tomados en préstamo deben ser invertidos en los fines del negocio.

Las erogaciones que sean ingresos para personas físicas o ingresos de personas morales que acumulan ingresos a lo efectivamente cobrado, las deducciones solo proceden, hasta que haya pagado efectivamente las erogaciones.

Que, tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.

Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente.

Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

Que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Los pagos de primas por seguros o fianzas que sean deducibles lo serán durante la vigencia de la póliza.

El costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

Que, en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

Que, en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Que, tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.

Que, tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.

Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el

contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VI de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes. Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.

Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

Solo serán deducibles los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

En el caso de los viáticos o gastos de viaje serán deducibles cuando se destinen en el hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente.

Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

3.5.1.4 Costo de lo Vendido

Para efectos de las empresas dedicadas a la Construcción de Casas-Habitación resulta muy importante atender a lo dispuesto a como se debe de realizar el costo de las mercancías que se enajenen.⁸²

Primeramente, el Costo de mercancías se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, dejando en claro que el costo será deducible en relación con el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate, y que si buscamos su relación con lo determinado por la Normas de Información Financiera, los postulados básicos en la NIF A-2 nos menciona la Asociación de costos y gastos con ingresos, que nos permitirá entender mejor el tratamiento que le daremos para efectos fiscales.

Dentro de los costos se podrá deducir lo siguiente:

Adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

Las remuneraciones por la prestación de servicios personas subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

⁸² LISR. Op. Cit. Artículo 40 al 43. Texto Vigente

La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculado conforme a la Sección II del Capítulo II de la LISR.

En el caso de que exista una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tenga en la misma.

Una de las características a resaltar del costo de lo vendido es que el procedimiento de costeo determinado deberá mantenerse por lo menos en un periodo mínimo de 5 ejercicios anteriores y variará cumpliendo los requisitos correspondientes.

El reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos deja claro que la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido, no dará efectos fiscales, así mismo nos menciona 4 tipos de métodos de valuación de inventarios:

Primeras Entradas y Primeras Salidas (PEPS).

Costo Identificado.

Costo promedio.

Detallista.

Cuando se opte por utilizar el método PEPS se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de la LISR se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se pueden identificar por número de serie y su costo exceda de \$ 50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el

Reglamento de la LISR. La opción no libera a los contribuyentes de llevar la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere el artículo 76, fracción XIV, de la citada Ley.

Una vez elegido el método de valuación e inventarios, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los antes señalados, podrán seguir utilizándolo para valorar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice para efectos fiscales. La cantidad que se determine en estos términos no será acumulable o deducible.

Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios que genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

Los anterior se puede relacionar con las Normas de Información Financiera de la siguiente manera:

Los efectos contables, las empresas constructoras reconocen sus costos de acuerdo con la NIF D-2 "Costos por contratos con clientes".

Por lo tanto, no determina el costo de lo vendido con el sistema de costeo absorbente. Asimismo, no valúan sus inventarios con ninguno de los métodos mencionados en la LISR.

En consecuencia, para efectos fiscales, las empresas constructoras deben obtener el costo de lo vendido, así como el de los bienes que integren el inventario final del ejercicio, de conformidad con el sistema y métodos mencionados en la LISR.

Por lo anterior, deberán llevar un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el que utilice para efectos fiscales.

En nuestra opinión, lo antes mencionado no aplicará cuando el contribuyente opte por deducir las erogaciones estimadas de acuerdo con el artículo 30 de la LISR, que más adelante analizamos.

Una facilidad que establece la Ley del Impuesto sobre la renta es la posibilidad de deducir los terrenos en el ejercicio en que se adquirieran, que podrá disponerse si se cumplen los siguientes requisitos:

Los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.

Los ingresos acumulables correspondientes provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un 85%.

Si un contribuyente va iniciando actividades podrá ejercer esta opción únicamente cuando los ingresos acumulables correspondientes a dichos ejercicios provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un 85% y cumplan con los demás requisitos que se establecen en el número 1 anterior y en los siguientes.

Que, al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia correspondiente.

Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquier de los ejercicios siguientes a aquel en el que se efectuó la deducción, se considera adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a lo antes mencionado, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se enajene el mismo. Para estos efectos, el monto deducido se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido

desde el último mes del ejercicio en el que se dedujo el terreno y hasta el último mes del ejercicio en el que se acumule el 3% de referencia.

El artículo 306 del Reglamento de la LISR señala que cuando el contribuyente enajene parte del terreno que adquirió, determinará el ingreso acumulable, aplicando el 3% al monto deducido que corresponda a la parte del terreno que no ha enajenado el cual se actualizará en los términos del párrafo anterior.

Que el costo de adquisición de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 30 de la LISR.

Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asiente que el contribuyente opta por aplicar el citado estímulo fiscal.

Los contribuyentes que no hayan enajenado el terreno después del tercer ejercicio inmediato posterior al que fue adquirido, deberán considerar como ingreso acumulable el costo de adquisición de dicho terreno, actualizado por el periodo transcurrido desde la fecha de adquisición del terreno y hasta el último día del mes en que se acumule el ingreso.

Los contribuyentes que ejerzan esta opción lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que la ejerzan.

3.5.1.5 Deducción por inversiones

Se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en los periodos preoperativos, cuyo concepto, para efectos fiscales, se indican a continuación⁸³:

Activo fijo es el conjunto de bienes intangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de dichos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de estos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operaciones, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad del contribuyente. También se consideran gastos diferidos, los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el número anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o en la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado, el cual dependerá de la duración de la actividad del contribuyente.

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios en forma constante.

Ahora bien, para efectuar la deducción de las inversiones, los contribuyentes estarán a lo siguiente:

⁸³ LISR. Op. Cit. Artículo 31 al 38. Texto Vigente

Las inversiones sólo se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados por la LISR, al monto original de la inversión aun cuando ésta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en que proceda la deducción.

El monto original de la inversión comprende:

El precio del bien

Los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación de este, con excepción del IVA.

Erogación de conceptos como

Derechos

Cuotas compensatorias

Fletes

Transportes

Acarreos

Seguros contra riesgos en la transportación

Manejo

Comisiones sobre compras

Honorarios a agentes aduanales

En el caso de automóviles, se considera que el equipo de blindaje instalado en los mismos forma parte del monto original de la inversión.

En el caso de contratos de arrendamiento financiero, deberá considerarse como monto original de la inversión, la cantidad que se hubiere pactado como valor del bien en el contrato respectivo.

Los porcentos máximos autorizados que se aplicarán al monto original de cada una de las inversiones son los contenidos en los artículos 33 al 35 e la LISR, según corresponda.

En el caso de ejercicios irregulares, la deducción se efectuará en el porcentaje que representa el número de meses completos del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado por el contribuyente respecto de 12 meses.

Lo indicado en el número anterior, también será aplicable cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción.

Las inversiones comenzarán a deducirse a elección del contribuyente en las fechas siguientes:

A) A partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes.

A partir del ejercicio siguiente al que se inicie la utilización de los bienes.

En caso de así convenir para el contribuyente, podrá aplicar por cientos menos a los autorizados por la Ley.

La deducción por inversiones se calcula:

Monto Original de la Inversión

(*) Porcentaje máximo autorizado por la LISR

(=) Deducción Anual

(/) Doce

(=) Deducción Mensual

(*) Número de meses completos del ejercicio

(=) Deducción del ejercicio histórica

INPC del último mes de la primera mitad del periodo en que el bien haya sido utilizado en el ejercicio por el que se efectúe la deducción

(/) INPC del mes en que se adquirió el bien

(=) Factor de Actualización

Deducción del ejercicio histórica

(*) Factor de Actualización

(=) Deducción de Inversiones del ejercicio actualizada

Cuando se enajenen los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, se deducirá en el ejercicio en que esto ocurra la parte aún no deducida.

Esto en caso de que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros.

3.5.2 Aspectos Fiscales Sector de Desarrollo Inmobiliario

Si consideramos el estudio que realizamos del marco contable que se aplica al sector de la construcción, podemos identificar como mencionamos al inicio de este subcapítulo, que en el ámbito fiscal se aplicarán salvedades para el tipo de

construcción que se realice, ya revisamos el tema respectivo para las construcciones que provienen de la celebración de obras, pero ¿Qué pasa con los desarrollos inmobiliarios? ⁸⁴

Vamos a verlo.

3.5.2.1 Ingresos Acumulables

En el caso de las empresas constructoras que realizan desarrollos inmobiliarios deberán considerar como ingresos acumulables para efectos del ISR, entre otros, los que se enumeran:

Los provenientes de la enajenación de los inmuebles que integran los desarrollos inmobiliarios.

Los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio.

El ajuste anual por inflación acumulables.

Ahora bien, el momento para la acumulación de los ingresos, tratándose de enajenación de bienes, se hará cuando se dé cualquier de los siguientes supuestos, el que ocurra primero.

Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.

Se envíe o entregue materialmente el bien.

Se cobre o se exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Y como podemos observar a diferencia de las empresas constructoras que celebran contratos, tanto los ingresos acumulables como el momento de acumulación es

⁸⁴

diferente, aún cuando la mayoría de las deducciones sean igual, lo que afecta en la determinación de la base gravable y por ende, el importe de ISR que se determinará, siendo incluso mayor en temas de tasa efectiva aplicada.

3.5.1.2 Deducciones Autorizadas

Las empresas constructoras podrán efectuar las deducciones siguientes:

Devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

El costo de lo vendido

Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

Las inversiones.

Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenaciones de bienes distintos de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS; incluidas las previstas en la Ley del seguro de desempleo.

Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de la persona, complementarias a las que establece la LSS, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la LISR.

El monto de esta deducción no exceder en ningún caso la cantidad que resulte de aplicar el factor de .47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. EL factor a que se refiere esté párrafo será del .53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se traten, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior.

Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno.

Por lo que se refiere a intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. A este respecto, se considerará que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquel en que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquel en que se incurrió en mora, hasta el monto de los intereses moratorios devengados.

El ajuste anual por inflación deducible.

3.5.2.3 Requisito de las Deducciones

Los requisitos de deducción que deben de cumplir las Personas Morales que pertenecen al Régimen General son:

Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Cumplir con los requisitos de las deducciones por inversión que establece la Sección II del Capítulo II de la Deducciones para las Personas Morales del Régimen General.

Contar con el Comprobante Fiscal, y cuando sean pagos mayores a \$ 2,000.00, realizar los pagos mediante Cheque, Transferencia Electrónica, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, excepto el pago de combustibles, los que no serán deducibles si son pagados en efectivo.

Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

Cumplir con las obligaciones que establezca la LISR y las leyes que correspondan en la materia.

Los pagos que incluyan el IVA que causen los contribuyentes, este impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.

Los intereses por capitales tomados en préstamo deben ser invertidos en los fines del negocio.

Las erogaciones que sean ingresos para personas físicas o ingresos de personas morales que acumulan ingresos a lo efectivamente cobrado, las deducciones solo proceden, hasta que haya pagado efectivamente las erogaciones.

Que, tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.

Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente.

Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

Que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Los pagos de primas por seguros o fianzas que sean deducibles lo serán durante la vigencia de la póliza.

El costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

Que, en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

Que, en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Que, tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.

Que, tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.

Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el

contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VI de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes. Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.

Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

Solo serán deducibles los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

En el caso de los viáticos o gastos de viaje serán deducibles cuando se destinen en el hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente.

Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

En el caso del IVA o IEPS que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado se considerará como parte de sus actividades, y que el contribuyente no esté obligado al pago de dicho impuesto al no ser causante de este, podrá adiciona al gasto, inversión o costo el valor de los impuestos que el pago por efecto del traslado de estos y considerarlos como deducibles.

3.5.2.4 Costo de lo Vendido

Para efectos de las empresas dedicadas a la Construcción de Casas-Habitación resulta muy importante atender a lo dispuesto a como se debe de realizar el costo de las mercancías que se enajenen.

Primeramente, el Costo de mercancías se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, dejando en claro que el costo será deducible en relación con el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate, y que si buscamos su relación con lo determinado por la Normas de Información Financiera, los postulados básicos en la NIF A-2 nos menciona la Asociación de costos y gastos con ingresos, que nos permitirá entender mejor el tratamiento que le daremos para efectos fiscales.

Dentro de los costos se podrá deducir lo siguiente:

Adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

Las remuneraciones por la prestación de servicios personas subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculado conforme a la Sección II del Capítulo II de la LISR.

En el caso de que exista una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tenga en la misma.

Una de las características a resaltar del costo de lo vendido es que el procedimiento de costeo determinado deberá mantenerse por lo menos en un periodo mínimo de 5 ejercicios anteriores y variará cumpliendo los requisitos correspondientes.

El reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos deja claro que la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido, no dará efectos fiscales, así mismo nos menciona 4 tipos de métodos de valuación de inventarios:

Primeras Entradas y Primeras Salidas (PEPS).

Costo Identificado.

Costo promedio.

Detallista.

Cuando se opte por utilizar el método PEPS se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de la LISR se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se pueden identificar por número de serie y su costo exceda de \$ 50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán evaluar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de la LISR. La opción no libera a los contribuyentes de llevar la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere el artículo 76, fracción XIV, de la citada Ley.

Una vez elegido el método de valuación e inventarios, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los antes señalados, podrán seguir utilizándolo para evaluar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice para efectos fiscales. La cantidad que se determine en estos términos no será acumulable o deducible.

Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios que genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

Los anterior se puede relacionar con las Normas de Información Financiera de la siguiente manera:

Los efectos contables, las empresas constructoras reconocen sus costos de acuerdo con la NIF D-2 “Costos por contratos con clientes”.

Por lo tanto, no determina el costo de lo vendido con el sistema de costeo absorbente. Asimismo, no valúan sus inventarios con ninguno de los métodos mencionados en la LISR.

En consecuencia, para efectos fiscales, las empresas constructoras deben obtener el costo de lo vendido, así como el de los bienes que integren el inventario final del ejercicio, de conformidad con el sistema y métodos mencionados en la LISR.

Por lo anterior, deberán llevar un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el que utilice para efectos fiscales.

En nuestra opinión, lo antes mencionado no aplicará cuando el contribuyente opte por deducir las erogaciones estimadas de acuerdo con el artículo 30 de la LISR, que más adelante analizamos.

Una facilidad que establece la Ley del Impuesto sobre la renta es la posibilidad de deducir los terrenos en el ejercicio en que se adquieran, que podrá disponerse si se cumplen los siguientes requisitos:

Los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.

Los ingresos acumulables correspondientes provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un 85%.

Si un contribuyente va iniciando actividades podrá ejercer esta opción únicamente cuando los ingresos acumulables correspondientes a dichos ejercicios provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un 85% y cumplan con los demás requisitos que se establecen en el número 1 anterior y en los siguientes.

Que, al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia correspondiente.

Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquier de los ejercicios siguientes a aquel en el que se efectuó la deducción, se considera adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a lo antes mencionado, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se

enajene el mismo. Para estos efectos, el monto deducido se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en el que se dedujo el terreno y hasta el último mes del ejercicio en el que se acumule el 3% de referencia.

El artículo 306 del Reglamento de la LISR señala que cuando el contribuyente enajene parte del terreno que adquirió, determinará el ingreso acumulable, aplicando el 3% al monto deducido que corresponda a la parte del terreno que no ha enajenado el cual se actualizará en los términos del párrafo anterior.

Que el costo de adquisición de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 30 de la LISR.

Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asiente que el contribuyente opta por aplicar el citado estímulo fiscal.

Los contribuyentes que no hayan enajenado el terreno después del tercer ejercicio inmediato posterior al que fue adquirido, deberán considerar como ingreso acumulable el costo de adquisición de dicho terreno, actualizado por el periodo transcurrido desde la fecha de adquisición del terreno y hasta el último día del mes en que se acumule el ingreso.

Los contribuyentes que ejerzan esta opción lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que la ejerzan.

3.5.2.5 Deducción por inversiones

Se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en los periodos preoperativos, cuyo concepto, para efectos fiscales, se indican a continuación:

Activo fijo es el conjunto de bienes intangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de dichos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de estos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operaciones, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad del contribuyente. También se consideran gastos diferidos, los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el número anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o en la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado, el cual dependerá de la duración de la actividad del contribuyente.

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios en forma constante.

Ahora bien, para efectuar la deducción de las inversiones, los contribuyentes estarán a lo siguiente:

Las inversiones sólo se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados por la LISR, al monto original de la inversión aun cuando ésta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en que proceda la deducción.

El monto original de la inversión comprende:

El precio del bien

Los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación de este, con excepción del IVA.

Erogación de conceptos como

Derechos

Cuotas compensatorias

Fletes

Transportes

Acarreos

Seguros contra riesgos en la transportación

Manejo

Comisiones sobre compras

Honorarios a agentes aduanales

En el caso de automóviles, se considera que el equipo de blindaje instalado en los mismos forma parte del monto original de la inversión.

En el caso de contratos de arrendamiento financiero, deberá considerarse como monto original de la inversión, la cantidad que se hubiere pactado como valor del bien en el contrato respectivo.

Los porcentos máximos autorizados que se aplicarán al monto original de cada una de las inversiones son los contenidos en los artículos 33 al 35 de la LISR, según corresponda.

En el caso de ejercicios irregulares, la deducción se efectuará en el porcentaje que representa el número de meses completos del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado por el contribuyente respecto de 12 meses.

Lo indicado en el número anterior, también será aplicable cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción.

Las inversiones comenzarán a deducirse a elección del contribuyente en las fechas siguientes:

A) A partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes.

A partir del ejercicio siguiente al que se inicie la utilización de los bienes.

En caso de así convenir para el contribuyente, podrá aplicar por cientos menos a los autorizados por la Ley.

La deducción por inversiones se calcula:

Monto Original de la Inversión

(*) Porcentaje máximo autorizado por la LISR

(=) Deducción Anual

(/) Doce

(=) Deducción Mensual

(*) Número de meses completos del ejercicio

(=) Deducción del ejercicio histórica

INPC del último mes de la primera mitad del periodo en que el bien haya sido utilizado en el ejercicio por el que se efectúe la deducción

(/) INPC del mes en que se adquirió el bien

(=) Factor de Actualización

Deducción del ejercicio histórica

(*) Factor de Actualización

(=) Deducción de Inversiones del ejercicio actualizada

Cuando se enajenen los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, se deducirá en el ejercicio en que esto ocurra la parte aún no deducida.

Esto en caso de que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros.

3.5.2.6 Deducción por erogaciones estimadas

Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, así como los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activos fijo de largo proceso de fabricación, podrán optar

por deducir, en lugar de las deducciones mencionadas, las erogaciones relativas a los costos directos e indirectos de esas obras, en los ejercicios que obtengan los ingresos derivados de las mismas⁸⁵.

Las erogaciones estimadas que se podrán deducir se deberán determinar por cada obra de acuerdo a lo siguiente:

Cálculo de las erogaciones estimadas deducibles.

Ingresos acumulables en cada ejercicio que deriven de la obra

(*) Factor de deducción total

(=) Erogaciones estimadas deducibles

Cálculo del factor de deducción total

Suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio, de la obra de que se trate

(/) Ingreso total que corresponda a la estimación al inicio del ejercicio

(=) Factor de deducción total

Cabe aclarar de dentro de la estimación de los costos directos e indirectos no se deberán incluir los conceptos siguientes:

Deducciones por inversión.

Remuneraciones por salarios relacionados directamente con la producción.

Gastos de operación y financieros.

⁸⁵ LISR. Op. Cit. Artículo 30. Texto Vigente

Las deducciones en listadas del 1 al 3 estarán a lo dispuesto respectivamente a lo que señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.5.3 Obligaciones Fiscales

Las Personas Morales dedicadas al sector de la construcción, tanto las que celebran contratos como aquellas que se dedican al desarrollo inmobiliario deberán cumplir con las siguientes obligaciones⁸⁶:

Presentación de la Declaración Anual dentro de los 3 meses siguientes a que concluya el ejercicio fiscal, y aplicando al resultado fiscal una tasa del 30% de ISR. Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

Determinar y pagar la Participación de los Trabajadores en la Utilidad si corresponde.

Presentar los pagos provisionales que correspondan, dentro de los 17 días siguientes a que concluya el mes que se declarará, aplicando al resultado fiscal la tasa del 30% de ISR

Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar los registros en la misma.

Expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen.

En caso de aplicar, los comprobantes fiscales deberán asentar el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V de esta Ley o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 48 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

⁸⁶ LISR. Op. Cit. Artículo 76 al 77. Texto Vigente

Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales y mediante la forma oficial que al efecto aprueben dichas autoridades, la información siguiente en caso de aplicar:

El saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero; y

El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y de los accesorios, de cada una de las operaciones de financiamiento a que se refiere el inciso anterior.

Presentar las declaraciones a que se refiere este artículo a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.

Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.

Presentar, juntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

En caso de realizar pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales:

Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.

Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, comprobante fiscal en el que se señale su monto, el impuesto sobre la renta retenido en términos de los artículos 140 y 164 de esta Ley, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 77 y 85 de esta Ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 10 de la misma. Este comprobante se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.

Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.

Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos que para tal efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, de los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera, mayores a \$600,000.00, dentro de los quince días posteriores a aquél en el que se reciban las cantidades correspondientes.

Contar con una cuenta de utilidad fiscal neta.

No basta con observar únicamente las responsabilidades fiscales que se generan del hacer, sino del no hacer, así como de las obligaciones que nacen del tener que pagar.

En este capítulo III los aspectos generales tanto de la esfera legal, como contable y fiscal, con la finalidad de observar en el siguiente capítulo los resultados del análisis de esta información, sobre todo en como impacta tanto fiscalmente para efectos de la LISR como para efectos contables, el considerar como parte del costo el IVA que no puede acreditarse ni pedir en devolución.

CAPITULO IV.

DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

4.1 Procedimiento para solicitud de Devolución de Saldos a Favor

La relación tributaria en nuestro país entre el sujeto activo (SAT) y el sujeto pasivo (Contribuyente), genera tanto obligaciones por parte del pasivo hacia el activo en cuanto al pago de los impuestos, como el derecho de solicitar en devolución aquellos importes de impuestos que tenga a su favor, y por ende la obligación del sujeto activo a devolver dicho impuesto.

Pero ¿Qué es un saldo a favor? De acuerdo con lo establecido el criterio normativo **28/CFF/N**⁸⁷ emitido en el anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2021 por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicada el día 29 de diciembre de 2020, se define a los saldos a favor como:

“... el saldo a favor no deriva de un error de cálculo, aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a cargo del contribuyente, sino que éste resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.”

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la Tesis 1a. CCLXXX/2012, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XV, diciembre de 2012, Tomo 1, página 528, Décima Época, al momento de realizar el estudio del derecho que posee un contribuyente de solicitar un saldo a

⁸⁷ SHCP. Criterios Normativos. 28/CFF/N. Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2021. Texto Vigente.

favor lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 22 primer párrafo nos establece:

“Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.”

Determinó, como bien señala el criterio normativo **28/CFF/N** antes mencionado, que el Saldo a favor deriva de una aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.

Ahora bien, en la materia de estudio que nos ocupa, la cual resulta ser el estudio del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 6° de dicho ordenamiento nos establece:

“Artículo 6o.- Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor.”⁸⁸

¿Cuándo sucede que en la declaración resulta un saldo a favor?

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 5-D⁸⁹ de esta ley, nos establece que el pago mensual del Impuesto será aquel que se determine de la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas por el mes por el

⁸⁸ Congreso de la Unión. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo 6°. Texto Vigente.

⁸⁹ Congreso de la Unión. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo 5°. Texto Vigente.

que se efectúa el pago, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento en los términos de la ley, y en su caso se disminuirá el impuesto que corresponda al total de sus actividades que se le hubiere retenido en el mes.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CORRESPONDIENTE
A LAS ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL MES EN QUE SE
EFECTUA EL PAGO

IMPUESTO POR EL QUE PROCEDA EL
(-) ACREDITAMIENTO CONFORME A LOS TÉRMINOS DE LA
LEY

(=) IMPUESTO A PAGAR O A FAVOR

(-) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO RETENIDO QUE LE
HUBIEREN RETENIDO AL CONTRIBUYENTE EN EL MES

(=) IMPUESTO A PAGAR O A FAVOR

Fuente: Artículo 5-D, Ley del Impuesto al Valor Agregado,

Elaborado por Mario Obeth Espejel Bedolla.

Pero entonces ¿Cuál es el impuesto por el que procede el acreditamiento conforme a los términos de la Ley?

De acuerdo con lo que establece el artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se debe cumplir con:

Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

1. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades

distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley;

Adicionalmente a lo señalado en el párrafo anterior, cuando se trate de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, el contratante deberá verificar que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, asimismo, deberá obtener del contratista copia de la declaración del impuesto al valor agregado y del acuse de recibo del pago correspondiente al periodo en que el contratante efectuó el pago de la contraprestación y del impuesto al valor agregado que le fue trasladado. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, la cual deberá entregarse a más tardar el último día del mes siguiente a aquél en el que el contratante haya efectuado el pago de la contraprestación por el servicio recibido y el impuesto al valor agregado que se le haya trasladado. El contratante, en caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción en el plazo señalado, deberá presentar declaración complementaria en la cual disminuya los montos que hubiera acreditado por dicho concepto.

III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;

IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme a los artículos 1o.-A y 18-J, fracción II, inciso a) de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención;

V. Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:

Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, dicho impuesto será acreditable en su totalidad;

Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto al valor agregado, dicho impuesto no será acreditable;

Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, para realizar actividades a las que conforme esta Ley les sea aplicable la

tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece esta Ley, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate, y

Tratándose de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o a las que les sea aplicable la tasa de 0%, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en su importación, será acreditable en su totalidad en el mes de que se trate.

2. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado que haya sido efectivamente trasladado al contribuyente o pagado en la importación no será acreditable.

3. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, así como a actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente o el pagado en la importación, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades

mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate debiendo, en su caso, aplicar el ajuste a que se refiere el artículo 5o.-A de esta Ley.

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento en los términos previstos en el párrafo anterior deberán aplicarlo a todas las inversiones que adquieran o importen en un período de cuando menos sesenta meses contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento de que se trate.

A las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 5o.-B de esta Ley, no les será aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo de este numeral.

4. Cuando las inversiones a que se refieren los numerales 1 y 2 de este inciso dejen de destinarse en forma exclusiva a las actividades previstas en dichos numerales, en el mes en el que ello ocurra, se deberá aplicar el ajuste previsto en el artículo 5o.-A de esta Ley.

VI. Tratándose de gastos e inversiones en periodos preoperativos el impuesto al valor agregado trasladado y el pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, será acreditable en la proporción y en los términos establecidos en esta Ley, conforme a las opciones que a continuación se mencionan:

Realizar el acreditamiento en la declaración correspondiente al primer mes en el que el contribuyente realice las actividades mencionadas, en la proporción y en los términos establecidos en esta Ley. Para estos efectos, el contribuyente podrá actualizar las cantidades del impuesto que proceda acreditar en cada uno de los meses durante el periodo preoperativo, por el periodo comprendido desde el mes en el que se le haya trasladado el impuesto o haya pagado el impuesto en la importación hasta el mes en el que presente la declaración a que se refiere este inciso.

Solicitar la devolución del impuesto que corresponda en el mes siguiente a aquél en el que se realicen los gastos e inversiones, conforme a la estimativa que se haga de

la proporción en que se destinarán dichos gastos e inversiones a la realización de actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, respecto del total de actividades a realizar. En caso de que se ejerza esta opción, se deberá presentar a la autoridad fiscal, juntamente con la primera solicitud de devolución, lo siguiente:

La estimación y descripción de los gastos e inversiones que se realizarán en el periodo preoperativo, así como una descripción de las actividades que realizará el contribuyente. Para estos efectos, se deberán presentar, entre otros documentos, los títulos de propiedad, contratos, convenios, autorizaciones, licencias, permisos, avisos, registros, planos y licitaciones que, en su caso, sean necesarios para acreditar que se llevarán a cabo las actividades.

La estimación de la proporción que representará el valor de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, respecto del total de actividades a realizar.

Los mecanismos de financiamiento para realizar los gastos e inversiones.

La fecha estimada para realizar las actividades objeto de esta Ley, así como, en su caso, el prospecto o proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%.

La información a que se refiere este inciso deberá presentarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Cuando se ejerza cualquiera de las opciones a que se refieren los incisos a) o b) de esta fracción, el contribuyente deberá calcular en el doceavo mes, contado a partir del mes inmediato posterior a aquél en el que el contribuyente inició actividades, la proporción en la que el valor de las actividades por las que se pagó el impuesto al valor agregado o a las que se aplicó la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente haya realizado en los doce meses

anteriores a dicho mes y compararla contra la proporción aplicada para acreditar el impuesto que le fue trasladado o el pagado en la importación en los gastos e inversiones realizados en el periodo preoperativo, conforme a los incisos a) o b) de esta fracción, según se trate.

Cuando de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, la proporción aplicada para acreditar el impuesto correspondiente a los gastos o inversiones realizados en el periodo preoperativo se modifique en más del 3%, se deberá ajustar dicho acreditamiento en la forma siguiente:

1. Cuando disminuya la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente deberá reintegrar el acreditamiento efectuado en exceso, actualizado desde el mes en el que se realizó el acreditamiento o se obtuvo la devolución y hasta el mes en el que se haga el reintegro. En este caso, el monto del acreditamiento en exceso será la cantidad que resulte de disminuir del monto del impuesto efectivamente acreditado en el mes de que se trate, la cantidad que resulte de aplicar la proporción correspondiente al periodo de doce meses al monto del impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en la importación en los gastos e inversiones en el citado mes.

Cuando aumente la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente podrá incrementar el acreditamiento realizado, actualizado desde el mes en el que se realizó el acreditamiento o se obtuvo la devolución y hasta el doceavo mes, contado a partir del mes en el que se iniciaron las actividades. En este caso, el monto del acreditamiento a incrementar será la cantidad que resulte de disminuir de la cantidad que resulte de aplicar la proporción correspondiente al periodo de doce meses al monto del impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en la importación en los gastos e inversiones en el mes de que se trate, el monto del impuesto efectivamente acreditado en dicho mes.

El reintegro o el incremento del acreditamiento, que corresponda de conformidad con los numerales 1 y 2, del párrafo anterior, según se trate, deberá realizarse en el mes en el que se calcule la proporción a que se refiere el párrafo segundo de esta fracción, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Para los efectos de esta Ley, se entenderá como periodo preoperativo aquél en el que se realizan gastos e inversiones en forma previa al inicio de las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, a que se refiere el artículo 1o. de la presente Ley. Tratándose de industrias extractivas comprende la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Para los efectos de esta fracción, el periodo preoperativo tendrá una duración máxima de un año, contado a partir de que se presente la primera solicitud de devolución del impuesto al valor agregado, salvo que el interesado acredite ante la autoridad fiscal que su periodo preoperativo tendrá una duración mayor conforme al prospecto o proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades gravadas por esta Ley.

En el caso de que no se inicien las actividades gravadas por esta Ley una vez transcurrido el periodo preoperativo a que se refiere el párrafo anterior, se deberá reintegrar el monto de las devoluciones que se hayan obtenido, actualizado desde el mes en el que se obtuvo la devolución y hasta el mes en el que se efectúe dicho reintegro. Además, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación sobre las cantidades actualizadas. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará sin perjuicio del derecho del contribuyente a realizar el acreditamiento del impuesto trasladado o el pagado en la importación en el periodo preoperativo, cuando inicie las actividades por las que deba pagar el impuesto que establece esta Ley o a las que se aplique la tasa del 0%, conforme a lo establecido en el inciso a) de esta fracción.

Tratándose de la industria extractiva no se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando por causas ajenas a la empresa la extracción de los recursos asociados a los yacimientos no sea factible o cuando por circunstancias económicas no imputables a la empresa resulte incosteable la extracción de los recursos mencionados. Cuando la empresa deje de realizar las actividades previas a la extracción comercial regular de los recursos asociados a los yacimientos por causas diversas a las mencionadas, deberá reintegrar, en el mes inmediato posterior a aquél en que dejó de realizar las actividades mencionadas, el impuesto al valor agregado que le haya sido devuelto. El reintegro del impuesto deberá actualizarse desde el mes en que se obtuvo la devolución y hasta el mes en que realice el reintegro.

Las actualizaciones a que se refiere esta fracción deberán calcularse aplicando el factor de actualización que se obtenga de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el contribuyente ha cumplido con los requisitos anteriores, procederá a considerar acreditable el Impuesto al Valor Agregado, y en caso de que esté impuesto resulte en un saldo a favor el procedimiento para su devolución de acuerdo con las Resoluciones Misceláneas Fiscales para el ejercicio 2021⁹⁰, en particular la regla 2.3.4. Devolución de Saldos a Favor de IVA, nos menciona:

Para los efectos del artículo 22, primer párrafo del CFF y la regla 2.3.8., los contribuyentes del IVA solicitarán la devolución de las cantidades que tengan a su favor, utilizando el FED, disponible en el Portal del SAT, acompañando la documentación que señalen las fichas de trámite de solicitud de devolución del IVA que correspondan, contenidas en el Anexo 1-A.

Las personas físicas que tributan en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del ISR, deberán, acompañar a su solicitud de devolución la información de los anexos 7 y 7-A, los cuales se obtienen en el Portal del SAT al momento en el que el contribuyente ingresa al FED.

⁹⁰ SHCO. Regla 2.3.4. Resoluciones Misceláneas Fiscales para el ejercicio 2021. Texto Vigente.

Para los efectos de esta regla, los contribuyentes deberán tener presentada con anterioridad a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, la DIOT correspondiente al periodo por el cual se solicita dicha devolución, salvo que se trate de contribuyentes que por aplicar

Ahora bien, para poder realizar la solicitud de devolución, la solicitud debe realizarse empleando el buzón tributario, para ello es necesario seguir con el siguiente procedimiento⁹¹:

Tengas firma electrónica vigente o e-firma portable.

Prepares la información que vas a anexar a tu solicitud de devolución en formato .zip y cuida que cada uno de los archivos no sean mayores a 4 MB.

Tengas presentada la declaración informativa de operaciones con terceros (DIOT) del periodo que se trate, cuando solicites devoluciones de IVA.

Prepares el archivo generado con el programa electrónico F3241, disponible en el portal del SAT, llenando los anexos correspondientes de conformidad al impuesto que solicitas; siempre y cuando seas contribuyente competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General de Hidrocarburos o dictamines tus estados financieros.

Proporciones estado de cuenta expedido por la Institución Financiera que no exceda de 2 meses de antigüedad, que contenga el RFC del contribuyente que lleva a cabo la solicitud y el número de cuenta bancaria activa (CLABE).

Ingresas a la opción de Devoluciones y Compensaciones, seleccionado ahora la opción de solicita tu devolución, desde la página de inicio del SAT.

El portal te redireccionar a la página de acceso por contraseña o empleando tu e. firma, donde ingresarás tus datos para validar tu información.

⁹¹ Servicio de Administración Tributaria. Devoluciones y Compensaciones. 2021. <https://www.sat.gob.mx/tramites/24016/solicita-tu-devolucion>.

Una vez que hayas ingresado deberás llenar la forma electrónica de devolución de impuestos, donde comienza con los datos generales de la Persona Moral y su representante legal.

Posteriormente te indica información del origen de devolución, tipo de trámite, suborigen del saldo a favor e información adicional al respecto del sal, posteriormente te solicitarán que llenes los datos de la solicitud con la información de la declaración que dio origen al Saldo a favor, poniendo la fecha de presentación de la declaración, número de control, tipo de declaración y el importe del saldo a favor.

Posteriormente se habilita la opción de realizar la carga de información que respalde la solicitud, la información que se solicita por parte del sistema de inicio es el estado de cuenta bancario que contenga los datos generales de identificación del Contribuyente que está solicitando el saldo a favor, sin embargo, y aún cuando no exista requerimiento de información previa de la Autoridad Fiscal, el Contribuyente tiene la posibilidad de enviar información adicional.

La Autoridad fiscal deberá devolver las cantidades a favor en un plazo no mayor a 40 días siguientes a que se presento la devolución, pudiendo el SAT requerir información dentro de estos 40 días para verificar el origen del saldo a favor, requerimiento que pausa el conteo de los 40 días.

La autoridad fiscal podrá solicitar información para verificar la información contenida en la Solicitud de devolución de impuestos, lo que realizará mediante un requerimiento de información realizado mediante el buzón tributario, esta información debe ser dentro de los 20 días posteriores a que se presentará la devolución y de información que sirva para determinar la procedencia del saldo a favor.

Si el contribuyente no cumple con el requerimiento de información se considerará que se desistió de la solicitud de devolución, así mismo en caso de que el contribuyente si hubiese cumplido con el requerimiento, el SAT podrá efectuar nuevo requerimiento de información en caso de así considerarlo necesario dentro de los 10 días siguientes a que se cumpla con el primero.

Una vez que se realice la entrega de información la autoridad fiscal deberá de emitir su resolución respectiva, iniciando el conteo de días nuevamente, la resolución puede ser favorable totalmente, favorable parcialmente o negativa donde se rechaza la procedencia del saldo a favor.

En caso de negativa o devolución parcial el Contribuyente todavía podrá presentar medios de defensa para solicitar la procedencia del saldo a favor, siendo estos el Recurso de Revocación, el Juicio de Nulidad o el Juicio de Amparo.

Con los numerales anteriores se describe en forma general todo el procedimiento para la solicitud de devolución de saldo a favor considerando el procedimiento contenido tanto el Código Fiscal de la Federación, así como la información contenida en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, Resoluciones misceláneas Fiscales y el Portal del Servicio de Administración Tributaria, ahora bien, este procedimiento es el procedimiento general, para darle continuidad al tema objeto de esta investigación realizaremos el análisis de las actividades que consagra la Constitución como derechos fundamentales y cuyo tratamiento es diferente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4.2 Devolución de Saldos a Favor en actividades derivadas del artículo 4° Constitucional

En el subcapítulo anterior observamos el procedimiento general de la solicitud de devolución de impuestos, en este marco realizaremos el análisis de los derechos fundamentales que permiten la identificación de actividades realizadas para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y que tienen una particularidad la mayoría de ellas: ser tratadas bajo un régimen de causación de impuestos denominado tasa 0% que les permite tener acceso a la presentación de saldos a favor mediante el acreditamiento del IVA pagado en la adquisición de costos, gastos e inversiones.

Los derechos fundamentales contenidos en el artículo 4° Constitucional y que se encuentran bajo el esquema de la tasa de 0% para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado son:⁹²

Derecho a la alimentación: Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado tiene la obligación de garantizar este derecho

- En relación con este con este derecho la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2-A Fracción I inciso b) nos establece que se aplicará tasa 0% a: Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, si bien es cierto que existe la salvedad de que los alimentos preparados para su consumo en un establecimiento si gravarán a tasa del 16%, la tasa del 16% atiende no a la enajenación de los alimentos como tal, sino a la prestación del servicio de preparación del alimento.

Derecho a la salud: Toda persona tiene derecho a la protección de la salud; si las personas hacen uso de los servicios de salud tienen el derecho de obtener prestaciones oportunas, profesionales, idóneas y responsables:

- En relación con este con este derecho la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2-A Fracción I inciso b) nos establece que se aplicará tasa 0% a: Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, el derecho a la salud podemos clasificarlo para efecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en 2 clasificaciones:

⁹² Comisión Nacional de Derechos Humanos. ¿Cuáles son los Derechos Humanos? 2021. <https://www.cndh.org.mx/derechos-humanos/cuales-son-los-derechos-humanos>

Derecho a acceso a servicios de Salud: Donde la Ley del IVA considera que para permitir cumplir de mejor manera con el precepto constitucional los servicios médicos serán exentos de causar el Impuesto.

Derecho a acceso a medicamentos: Los medicamentos que son parte del acceso a servicios de Salud, pero son considerados bajo el acceso a la tasa del 0%.

Derecho al agua y saneamiento: Toda persona tiene derecho al acceso, disposición y saneamiento de agua para consumo personal y doméstico en forma suficiente, salubre, aceptable y fácil de obtener.

- En relación con este con este derecho la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2-A Fracción II inciso h) nos establece que se aplicará tasa 0% a: Los de suministro de agua para uso doméstico.

Derecho a la cultura: Toda persona tiene derecho para acceder a la cultura y a sus beneficios, así como a disfrutar de los bienes y servicios que presta el Estado en la materia.

- En relación con este con este derecho la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2-A Fracción II inciso h) nos establece que se aplicará tasa 0% a: Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

La interrogante que surge en atención a estos aspectos es la siguiente, ¿Por qué se da tratamiento diferenciado para efectos del IVA a los derechos fundamentales?, como tal no existe una respuesta en concreto para nuestro sistema jurídico, derivado de la observación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos durante los últimos 30 años y sus respectivas reformas en materia de derechos humanos, y los nulos cambios al artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en este mismo periodo, se podría considerar que lo que ha hecho falta es la armonización de la Ley Fiscal para cumplir a totalidad con la norma constitucional, de esta forma se garantizaría efectivamente que los derechos fundamentales fueran velados y no de manera parcial siendo una norma imperfecta por que realmente no logra su objetivo real.

Otro de los aspectos importantes que la presente investigación a permitido observar es que el estudio de los Derechos Fundamentales frente a las normas fiscales se realiza bajo el estudio de los siguientes conceptos:

Principios Tributarios y Derechos Fundamentales. - Donde el estudio radica más en la proporcionalidad y equidad de la norma fiscal, pero para efectos de la causación del impuesto por parte del sujeto activo, y considerando lo establecido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el criterio jurisprudencial que establece que la intensidad del escrutinio de la norma fiscal es flexible o laxa, lo que implica que *“el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir esa finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia,*

rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.”⁹³, lo anterior implica que al no ser un tema estrictamente relacionado con la vulnerabilidad de un derecho fundamental, el estudio de la norma ya no radicará en si procede o no su aplicación, sino en el como se subsana la misma, lo que genera la limitación de la profundización del estudio en materia de derechos fundamentales, al darle un sentido del estudio orgánico más que dogmático.

Actividades Exentas para el enajenante vistas desde el enfoque del adquirente, cuando se realiza el estudio de las tasas de IVA y de las actividades exentas, se argumenta que el adquirente de los actos o actividades que contempla la Ley del Impuesto al Valor Agregado son beneficiados con la consideración de la no causación del impuesto y por tanto se vela el cumplimiento de su derecho fundamental, pero no se está considerando que la intensión de la existencia de derechos fundamentales y la obligación del Estado por velar por la estructuración de instrumentos y esquemas para generar que realmente se den condiciones iguales de acceso a los mismos radica en no solo quitar el valor agregado al valor final, sino desde el valor de adquisición del prestador del servicio, enajenante o arrendar con la finalidad de que en efecto no se tenga un incremento en el valor final.⁹⁴

⁹³ Segunda Sala, SCJN. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN. Tesis: 2a./J. 11/2018 (10a.). Registro digital: 2016133. <https://sif2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2016133>.

⁹⁴ Domínguez, César. El Impuesto al Valor Agregado y los Derechos Humanos: Principio de capacidad económica como derecho y garantía. 2018. Instituto e Investigaciones Jurídicas. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4259/6.pdf>

Por tanto, el estudio de los derechos fundamentales y su efecto en la presente legislación fiscal no debe de enfocarse ni desde el aspecto de los principios tributarios, ni desde el aspecto de si existen o no actividades exentas o tasa del 0% que disminuyen el valor al acto o actividad, sino que el estudio debe de emplearse desde el enfoque de la obligación Constitucional del Estado para velar y hacer efectivo el alcance de los derechos humanos por parte de los ciudadanos, siendo evidente lo anterior:

Las actividades sujetas a tasa 0% si generan una armonización y balance para evitar que los productos como medicinas, libros, alimentos y agua para uso domestico no vean impactado en su precio final el sobre costo del IVA al no poder acreditarlo, lo que implica que la norma ayuda cumplir con la materia de derechos humanos que le dio en origen el trato diferenciado en la norma fiscal.

Las actividades sujetas al esquema de exento impactan en su costo final la consideración del IVA, y el estudio de este efecto no debe observarse desde la perspectiva de la vulneración de los derechos del Contribuyente que realiza la actividad exenta, sino de quien adquiere estos actos o actividades, ya que sus derechos fundamentales no son respetados en totalidad a consideración de que no se le facilita un acceso pleno a ese derecho por el incremento que se permite en el valor final de la casa habitación con la finalidad de compensar para el Constructor la imposibilidad de no poder acreditar el IVA.⁹⁵

Derivado de lo anterior resulta necesario el estudio y análisis de propuestas que reformen el Artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que permitan considera como tasa del 0% la enajenación de casa habitación y se proteja y velen los derechos humanos consagrados en la Constitución dentro del marco de la transición de la adecuación de las normas legales en México con la Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos del 2011.

⁹⁵ Pérez Góngora y Asociados. ¿Qué es el test de proporcionalidad y cómo se aplica en materia tributaria? 2019. <https://perezgongora.com/test-de-proporcionalidad-y-como-se-aplica-en-materia-tributaria/>

4.3 Impacto económico en los terceros adquirentes de casa habitación

De acuerdo con la información mencionada por la Sociedad Hipotecaria Federal publicada el día 10 de agosto del 2021 los precios de vivienda presentan lo siguiente:⁹⁶

El precio de las viviendas con crédito hipotecario aumentó 7.8% en el segundo trimestre del año respecto al mismo periodo de 2020; mientras que en el acumulado anual la variación fue de 7.1 por ciento.

Al primer semestre de 2021, a nivel nacional, el precio promedio de una vivienda fue de 1 millón 324 mil pesos y el precio mediano de 774 mil pesos.

En la Zona Metropolitana (ZM) del Valle de México, el Índice SHF creció 2.6%; en la de Guadalajara 8.8%; en la de Monterrey 8.4%, en Puebla-Tlaxcala el crecimiento fue de 8.6%, en la ZM de Toluca 6.0%, en la de Tijuana 9.9%, en la ZM de León 7.1% y en la de Querétaro 6.6% en los primeros seis meses de 2021.

El Índice SHF mostró resultados diferentes en cada entidad federativa, de tal manera que 23 estados tuvieron variaciones mayores a la nacional mientras que 9 registraron variaciones menores.

Resultados nacionales.

El Índice SHF de Precios de la Vivienda mostró en el primer semestre de 2021 una apreciación de 7.1% a nivel nacional en comparación con el mismo periodo de 2020; mientras que en el segundo trimestre de 2021 la apreciación de este fue de 7.8 por ciento.

⁹⁶ Sociedad Hipotecaria Federal. ÍNDICE SHF DE PRECIOS DE LA VIVIENDA EN MÉXICO, SEGUNDO TRIMESTRE DE 2021. 2021. <https://www.gob.mx/shf/articulos/indice-shf-de-precios-de-la-vivienda-en-mexico-segundo-trimestre-de-2021-279130?idiom=es>

Durante este semestre se registraron 21.4% más avalúos que los vistos durante el mismo periodo del año pasado.

El Índice SHF de vivienda nueva tuvo una variación de 6.5%, mientras que el correspondiente a la vivienda usada aumentó 7.6% en el primer semestre de 2021. Durante este periodo se observó una proporción de viviendas usadas igual a 61.5% y 38.5% de viviendas nuevas.

El Índice SHF para casas solas creció 7.5% y el de casas en condominio y departamentos (considerados de manera conjunta) se apreció 6.7 por ciento. El Índice SHF para la vivienda económico-social observó una apreciación del 8.4%, y el Índice SHF para la vivienda media - residencial se incrementó 6.4% en los primeros seis meses de 2021.

La Tabla 1 presenta la distribución de los precios de las viviendas con crédito hipotecario en México. El precio promedio nacional en el primer semestre de 2021 fue de 1,324,678 pesos, correspondiente a una vivienda media.

Tabla 1. Distribución de los precios en el ámbito nacional, 2021.II
(Pesos)

	Precio medio (pesos)	25%	50%	75%
Nacional	1,324,678	529,808	774,043	1,470,029

Elaborada por SHF con información del *Índice SHF de Precios de la Vivienda*.

Al ordenar los precios de los créditos hipotecarios de menor a mayor a nivel nacional, se observa que el 25% de las operaciones se realizaron por un precio igual o menor a 529 mil pesos. El precio mediano fue de 774,043 pesos, que significa que 50% de las operaciones en el mercado de la vivienda se realizaron por debajo de este monto y la otra mitad por arriba. Finalmente, el precio del 75% de las viviendas fue menor o igual a 1,470,029 pesos y el resto tuvo un precio superior a este monto.

El precio por metro cuadrado de la vivienda aumentó 10.9% en lo que va de 2021 con respecto a 2020, mientras que el de la construcción lo hizo en 6.8 por ciento.

El aumento de los precios de las viviendas se da en un entorno macroeconómico en el que el PIB creció 19.7% en términos reales en el segundo trimestre de 2021 al

compararlo con el mismo trimestre del año anterior de acuerdo con la estimación oportuna del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). El número de trabajadores permanentes registrados en el IMSS creció 2.6% comparado con el mismo trimestre del 2020, mientras que la inflación medida por el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) fue de 5.9% y de acuerdo con Banco de México la tasa hipotecaria promedio fue de 10.4 por ciento.

El Índice SHF mostró resultados diferenciados por entidad federativa, de tal manera que 23 tuvieron variaciones mayores al promedio nacional mientras que 9 registraron variaciones menores. Las cifras señaladas en la Tabla 2 se refieren a la variación de enero-junio de 2021 respecto al mismo periodo de 2020.

Tabla 2. Variación anual estatal del Índice SHF en 2021.11
(Pesos)

Entidad	Variación	Entidad	Variación
Baja California Sur	11.2%	Yucatán	8.0%
Quintana Roo	11.2%	Chiapas	7.8%
Nayarit	10.2%	Oaxaca	7.8%
Sinaloa	9.8%	Tlaxcala	7.5%
Campeche	9.7%	Durango	7.4%
Chihuahua	9.6%	Guerrero	7.3%
Baja California	9.5%	Nacional	7.1%
San Luis Potosí	9.1%	Morelos	7.0%
Veracruz	9.0%	Guanajuato	6.9%
Jalisco	8.7%	Aguascalientes	6.7%
Sonora	8.6%	Tabasco	6.7%
Puebla	8.6%	Querétaro	6.6%
Nuevo León	8.4%	Hidalgo	5.9%
Coahuila	8.3%	Zacatecas	5.9%
Michoacán	8.3%	México	5.9%
Tamaulipas	8.3%	Ciudad de México	0.9%
Colima	8.2%		

Elaborada por SHF con información del Índice SHF de Precios de la Vivienda. ^o

Si consideramos que el sueldo promedio de un mexicano en 2021 de acuerdo con estadísticas Empleos TI⁹⁷ fue de:

Género	Promedio	Mediana	Máximo	Mínimo	Muestras	Desviación
---------------	-----------------	----------------	---------------	---------------	-----------------	-------------------

⁹⁷ Empleos TI. Análisis de Salarios TI México 2021. 2021. <https://empleosti.com.mx/blog/analisis-de-salarios-ti-mexico-2021/>

Hombre	\$27,372.70	\$23,000	\$175,000	\$1,000	3739	18343.08
Mujer	\$22,213.60	\$20,000	\$90,000	\$2,000	834	12566.64
Genero binario	\$22,691.74	\$16,000	\$74,000	\$7,000	19	16403.10

Y aun cuando Statista Reserch Departament⁹⁸ público al 2 de julio de 2021 que *“En 2021, el salario mínimo nominal en México se incrementó en un 15% en comparación con el año anterior. A partir del 1 de enero de 2021, el salario mínimo general en México es de 213,39 pesos mexicanos diarios en la Zona Libre de la Frontera Norte y 141,7 pesos por jornada diaria de trabajo en el resto del país.”* El incremento no es significativo contra el incremento de las casas habitación del 10.9 % que observamos en los números que nos menciona el Sistema Hipotecario Federal esté incremente no ha sido suficiente para permitir el acceso a una casa habitación.

4.4 Efectos económicos en las empresas dedicadas a la construcción de casas habitación.

Como observamos en la justificación de la presente investigación, se tuvo una caída del 11% de la facturación en relación con el ejercicio fiscal anterior, esta caída en la facturación afecta de forma directa a la causación del impuesto sobre la renta, y aún cuando el IVA representa un impuesto de mayor facilidad en la recaudación, no lo es así en cuanto a la representación de ingresos tributarios a comparación del ISR, de

⁹⁸ Statista. Salario mínimo nominal en México de 2010 a 2021. 2021. <https://es.statista.com/estadisticas/609186/salario-minimo-en-mexico/>

acuerdo con cifras dadas a conocer por el Servicio de Administración Tributaria durante el ejercicio de 2020 y el primer trimestre de 2021, los ingresos tributarios, en particular de ISR e IVA presentaron las siguientes cifras:

Recaudación | Ingresos tributarios del Gobierno Federal

Ingresos por impuesto (Millones de pesos)

Año	Mes	Total, de Ingresos tributarios	de Impuesto Sobre Renta	la Valor Agregado	al Ingreso de ISR en función la Totalidad de Ingresos Tributarios	Ingreso de IVA en función la Totalidad de Ingresos Tributarios
2020	Enero	364,601	178,973	113,123	49%	31%
2020	Febrero	263,753	135,829	84,760	37%	23%
2020	Marzo	376,380	227,795	99,875	62%	27%
2020	Abril	273,117	154,115	73,903	42%	20%
2020	Mayo	221,602	124,189	57,705	34%	16%
2020	Junio	249,386	147,546	60,433	40%	17%
2020	Julio	255,387	129,706	77,637	36%	21%
2020	Agosto	258,283	126,605	80,128	35%	22%

2020	Septiem bre	242,643	120,755	72,380	33%	20%
2020	Octubre	256,561	124,891	83,090	34%	23%
2020	Noviem bre	262,560	130,705	83,255	36%	23%
2020	Diciemb re	314,671	161,803	101,237	44%	28%
		\$	\$	\$		
Total		3,338,943.08	1,762,913.36	987,524.52	40%	23%

Notas: Otros ingresos tributarios: incluye el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos (ISTUV), Accesorios y a partir de 2019 el Impuesto al Activo (IMPAC).

Impuesto Sobre la Renta (ISR): A partir de 2015 incluye el ISR de contratistas y asignatarios. De 2010 a 2018 incluye el Impuesto al Activo (IMPAC).

n.d. No disponible.

** El total puede no coincidir debido al redondeo.

*Cifras preliminares.

Fuente: SAT.

Recaudación | Ingresos tributarios del Gobierno Federal

Ingresos por impuesto (Millones de pesos)

Año	Mes	Total, Ingresos tributarios	de Impuesto Sobre Renta	la Impuesto al Valor Agregado	Ingresos de ISR en función la Totalidad de Ingresos Tributarios	Ingresos de IVA en función la Totalidad de Ingresos Tributarios
2021	Enero	355,562	180,406	115,496	49%	32%
2021	Febrero	264,957	136,602	87,871	37%	24%
2021	Marzo	403,491	259,794	96,365	71%	26%
Total		\$ 1,024,010.77	\$ 576,802.61	\$ 299,731.64	53%	27%

Notas: Otros ingresos tributarios: incluye el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos (ISTUV), Accesorios y a partir de 2019 el Impuesto al Activo (IMPAC).

Impuesto Sobre la Renta (ISR): A partir de 2015 incluye el ISR de contratistas y asignatarios. De 2010 a 2018 incluye el Impuesto al Activo (IMPAC).

n.d. No disponible.

*** El total puede no coincidir debido al redondeo.*

**Cifras preliminares.*

Fuente: SAT.

En este sentido, la estrategia de recaudación debería de funcionar respecto a generar políticas de generación de mayores ingresos y no de limitación de estos, respecto a esto en términos reales y en base al promedio de tasas efectivas de ISR para la actividad de casas habitación tenemos que durante 2020 por concepto de ISR se dejó de percibir \$ 15,680,000.00 en promedio considerando el 5.28 % como promedio de la tasa efectiva para este sector, así mismo considerando que se tuvo una caída promedio en la facturación en todo el ejercicio fiscal de \$ 560,000,000.00 en los ingresos.

¿Qué se puede hacer? En este sentido presentamos lo siguiente:

ESCENARIO DE INVERSION EN EL SECTOR INMOBILIARIO EN MORELIA

IVA PARTE DEL COSTO

OPCION PROYECTO RIO ALTOZANO, MORELIA

CONSTRUCCION DE CASA	Estimado del costo %	CFC-LP-SE
----------------------	----------------------	-----------

		TOTAL
--	--	-------

TERRENO		\$ 720,000.00
---------	--	---------------

CONSTRUCCION MATERIALES DEDUCIBLES		\$ 773,249.74
------------------------------------	--	---------------

CONSTRUCCION MATERIALES 10% NO DEDUCIBLES		\$ 77,324.97
MANO DE OBRA	30.50%	\$ 259,425.29
COSTO PROYECTO		\$ 2,500.00
TOTAL, COSTO DIRECTO		\$ 1,832,500.00
<hr/>		
COMERCIALIZACION		\$ 75,000.00
TRAMITES		\$ 25,000.00
<hr/>		
COSTO TOTAL DEL PROYECTO		\$ 1,932,500.00
<hr/>		
PRECIO PREVENTA ESTIMADO		\$ 2,500,000.00
<hr/>		
UTILIDAD		\$ 567,500.00
% DE UTILIDAD		29.37%
TIEMPO DE EJECUCION		7 MESES
<hr/>		

DETERMINACIÓN DE ISR

	2,500,000.00
INGRESO ACUMULABLE	
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	1,493,249.74
UTILIDAD FISCAL	1,006,750.26
TASA ISR	30%
<hr/>	
ISR A PAGAR	302,025.08

Tablas elaboradas por Mario Obeth Espejel Bedolla.

Fuente de información Inmobiliaria con proyecto de casa habitación

En Altozano, Morelia, Michoacán.

ESCENARIO DE INVERSION EN EL SECTOR INMOBILIARIO EN MORELIA

SIN IVA EN EL COSTO

OPCION PROYECTO RIO ALTOZANO, MORELIA

CONSTRUCCION DE CASA	Estimado	CFC-LP-SE
HABITACION	del costo %	

TOTAL

TERRENO		\$ 720,000.00
CONSTRUCCION MATERIALES DEDUCIBLES		\$ 666,594.60
CONSTRUCCION MATERIALES NO DEDUCIBLES	10%	\$ 77,324.97
MANO DE OBRA	30.50%	\$ 259,425.29
COSTO PROYECTO		\$ 2,500.00
TOTAL, COSTO DIRECTO		\$1,825,844.86
<hr/>		
COMERCIALIZACION		\$ 75,000.00
TRAMITES		\$ 25,000.00
<hr/>		
COSTO TOTAL DEL PROYECTO		\$ 1,932,500.00
<hr/>		
PRECIO PREVENTA ESTIMADO		\$ 2,393,344.86
<hr/>		
UTILIDAD		\$ 567,500.00
% DE UTILIDAD		29.37%
TIEMPO DE EJECUCION		7 MESES
<hr/>		

DETERMINACIÓN DE ISR

	2,393,344.86
INGRESO ACUMULABLE	
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	1,386,594.60
UTILIDAD FISCAL	1,006,750.26
TASA ISR	30%
ISR A PAGAR	302,025.08

Tablas elaboradas por Mario Obeth Espejel Bedolla.

Fuente de información Inmobiliaria con proyecto de casa habitación

En Altozano, Morelia, Michoacán.

Como primer punto a mencionar, observamos que el precio de venta se disminuye en la misma proporción en que se disminuye el IVA derivado únicamente del rubro de Construcción Materiales, por lo que el ISR a pagar de forma definitiva no se vería afectado en decremento, y al contrario, el efecto a largo plazo es que el importe de \$ 106,655.14 que se generaría de Saldo a Favor y que pueda ser susceptible de devolución permitirá ya sea generar nuevas obras que den como efecto mayores

ingresos, o en su caso disponer y contratar mayor mano de obra, dando como resultado el incremento de recaudación por medio de la retención de ISR por sueldos y salarios.

Permitiendo además que las empresas tomen un respiro económico al no verse afectado en la generación de su margen de utilidad, y si dándoles la posibilidad de tener ese recurso para generar mayor ingreso al mediano y largo plazo.

4.5 Propuesta de modificación de la legislación para efectos de la devolución del Impuesto al Valor Agregado en la enajenación de casa habitación.

Uno de los objetivos de la presente investigación es aportar una propuesta de como reformar la legislación con la finalidad de armonizar el contenido de esta con lo que puede ser aplicado para efectos de la defensa de los derechos humanos por parte del Estado.

Por ello a continuación se presenta la propuesta para la modificación del artículo 2-A en su primera fracción de lo relativo a la enajenación:

El texto vigente para el ejercicio fiscal 2021 del artículo 2-A fracción I. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece:

Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

Párrafo reformado DOF 11-12-2013

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

5. Chicles o gomas de mascar.

6. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

c). - Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.

d). - Ixtle, palma y lechuguilla.

e).- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y

desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicara la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f). - Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g). - Invernaderos hiropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

h). - Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

i). - Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

Se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

El texto del artículo 2-A fracción I. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se propone adicionar lo siguiente:

Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

...

j). - Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, se causará la tasa del 0% por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

Para efectos de lo dispuesto en este inciso se deberá de comprobar en función de la información financiera, presupuestos y documentos que el costo de construcción de la casa habitación impactara en la disminución del valor de precio final de la misma, y con la finalidad de garantizar que la disminución del valor de la casa habitación se verá efectiva, a partir de la entrada en vigencia del presente inciso, el último precio de venta establecido hasta el 31 de diciembre de 2021 se le disminuirá el valor del IVA que se sumo al costo de construcción con la finalidad de determinar el precio real sin considerar el IVA, así mismo para determinar el valor actualizado del precio de venta a partir del ejercicio 2021, el valor de la casa habitación deberá trabajar en función de los índices de inflación que para su efecto de a conocer el Instituto Nacional de Estadística y Geografía para que el incremento al precio de venta no se eleve en forma excesiva, así mismo la autoridad fiscal precisará los puntos necesarios para satisfacer lo requerido así como las formas y medios mediante reglas de carácter general que a su efecto de conformidad con las disposiciones fiscales

vigentes, en caso de no cumplir con lo dispuesto en este inciso la actividad se considerará exenta y por tanto no se podrá ser sujeto de la devolución o acreditamiento del mismo por las adquisiciones de materias, servicios, inversiones según corresponda.

Se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

Con la modificación anterior se busca plantear la posibilidad de acceso a este trato sin diferenciación a los Contribuyentes del Sector de la Construcción de Casas Habitación, y del cumplimiento como tal de la obligación del Estado por velar por el cumplimiento de los derechos humanos y en particular de generar las herramientas e instrumentos legales para impulsar la adquisición de viviendas dignas para los ciudadanos.

Es importante resaltar que la propuesta contempla el esquema que asegure que en efecto se vea disminuido el precio de venta final y no sea tomada ventaja por parte de los enajenantes para elevar precios de manera indiscriminada, determinando que el costo deberá establecerse sin considerar el valor del IVA y únicamente el valor de venta incrementará en la misma proporción que los costos considerando los efectos inflacionarios.

El objeto del presente trabajo no es generar esquemas que tomen ventaja del sistema fiscal en México, por tal motivo se plantea una propuesta que genere beneficios en todos los sentidos, de tal manera que se busque incrementar no solo la cultura del respeto a los derechos humanos, sino que se tenga la posibilidad de generar beneficios en la cultura de la legalidad en materia fiscal.

CONCLUSIONES

El Estado perfecto no existe, como tampoco la norma legal perfecta, sin embargo existen los procesos que permitan perfeccionar la norma para realmente dar cumplimiento a los objetivos con los que fue creada.

Partiendo del análisis presentando en la presente investigación podemos observar que los efectos financieros generados en primer lugar por la falta de políticas adecuadas dentro del gobierno, ha generado incremento y desigualdad en la adquisición de casas habitación, como segundo lugar la presente crisis generada por el COVID-19 elevo los costos de adquisición y encareció el poder adquisitivo de los adquirentes, así mismo el elevado índice de desempleo genero la mezcla perfecta para la crisis económica a la que nos enfrentamos.

Por ello es importante que tanto el sector privado, como la ciudadanía unan esfuerzos para impulsar cambios en las materias económicas en las que se pueda incidir, una de esas materias es la materia fiscal, que bajo el estudio de las normas vigentes y siempre poniendo como prioridad el velar y cumplir las leyes en materia de derechos humanos, es que es menester estudiar particularmente supuestos que nos den esta posibilidad de estrategias y que a su vez no represente a largo plazo afectación económica en los niveles de recaudación.

Como observamos el IVA que pagan los constructores de casa habitación permitiría emplearlo en diversas actividades económicas que se verían reflejadas en el pago de IVA por consumo, en el incremento de mano de obra, en el incremento de actividades por que existe la posibilidad de generar el recurso necesario para crecimiento y desarrollo empresarial, y muy importante, certidumbre en los inversionista nacionales y extranjeros que incentiven a poner su capital en México, así mismo se tiene el efecto favorable de permitir que mayor número de persona tenga posibilidad de una acceso a una vivienda digna, y que no solo se vele el respeto al derecho fundamental mencionado, sino que se inicie con la estructuración para proteger a los ciudadanos para adquirir la vivienda normando los precios de las mismas.

Por último, se observa que, al incrementar las actividades económicas, el efecto al mediando y largo plazo, será el incremento de IVA, y sobre todo el Incremento al Impuesto Sobre la Renta, dando una propuesta de investigación que busca ser uniforme con todos los implicados.

En este sentido, estamos en posibilidades de dar respuesta a nuestras preguntas de investigación:

¿En qué consiste el derecho fundamental de la adquisición vivienda digna?

En este sentido el Comité de las Naciones Unidas de Derechos Económicos, Sociales y Culturales ha subrayado que el derecho a una vivienda adecuada no se debe interpretar en un sentido estricto o restrictivo. Debe considerarse más bien como el derecho a vivir en seguridad, paz y dignidad en alguna parte. Las características del derecho a una vivienda adecuada están definidas principalmente en la Observación general N.º 4 del Comité (1991) sobre el derecho a una vivienda adecuada y en la Observación general N.º 7 (1997) sobre desalojos forzosos.

El derecho a una vivienda adecuada abarca libertades, entre las cuales se destacan para efectos de nuestro estudio:

- La seguridad de la tenencia;
- El acceso no discriminatorio y en igualdad de condiciones a una vivienda adecuada;
- La participación en la adopción de decisiones vinculadas con la vivienda en el plano nacional y en la comunidad.

Donde es importante resaltar que, de acuerdo con el estudio del Comité de Naciones Unidas, una vivienda adecuada debe brindar más que cuatro paredes y un techo, no se trata de tener lo que comúnmente conocemos como “pichoneras”, sino que éstas viviendas deben satisfacer varias condiciones para que una forma particular de vivienda pueda considerarse que constituye “vivienda adecuada”.

Como mínimo la vivienda debe de reunir los siguientes criterios:

- 1) La seguridad de la tenencia: la vivienda no es adecuada si sus ocupantes no cuentan con cierta medida de seguridad de la tenencia que les garantice protección jurídica contra el desalojo forzoso, el hostigamiento y otras amenazas.
- 2) Disponibilidad de servicios, materiales, instalaciones e infraestructura: la vivienda no es adecuada si sus ocupantes no tienen agua potable, instalaciones sanitarias adecuadas, energía para la cocción, la calefacción y el alumbrado, y conservación de alimentos o eliminación de residuos.
- 3) Asequibilidad: la vivienda no es adecuada si su costo pone en peligro o dificulta el disfrute de otros derechos humanos por sus ocupantes.
- 4) Habitabilidad: la vivienda no es adecuada si no garantiza seguridad física o no proporciona espacio suficiente, así como protección contra el frío, la humedad, el calor, la lluvia, el viento u otros riesgos para la salud y peligros estructurales.
- 5) Accesibilidad: la vivienda no es adecuada si no se toman en consideración las necesidades específicas de los grupos desfavorecidos y marginados.
- 6) Ubicación: la vivienda no es adecuada si no ofrece acceso a oportunidades de empleo, servicios de salud, escuelas, guarderías y otros servicios e instalaciones sociales, o si está ubicada en zonas contaminadas o peligrosas.
- 7) Adecuación cultural: la vivienda no es adecuada si no toma en cuenta y respeta la expresión de la identidad cultural.

Ahora bien, lo anterior no implica que el acceso a una vivienda adecuada se traduzca en una exigencia para que el Estado construya viviendas para toda la población, sino que el Estado funcione como facilitador para el ejercicio de esta acción, dentro del precepto constitucional del artículo 4º, séptimo párrafo, se establece que la función del Estado será la de “establecer los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar tal objetivo”, siendo entonces nuestra norma constitucional congruente con los lineamientos del Organismo Internacional al que pertenece.

¿Cuál es el marco fiscal para la enajenación de vivienda en México?

Como pudimos observar la actividad de la construcción se considera un acto de comercio como lo dice el artículo 75 Fracción VI dentro del derecho mercantil, y para efectos fiscales dentro del artículo 16 Fracción I del Código Fiscal de la Federación se considera como Actividad empresarial la construcción, en particular las personas morales tributarán para estos efectos de dos formas:

- a) Régimen General de ley
- b) Régimen de flujo de efectivo en el ISR únicamente para ciertas personas morales.

Para los efectos de estudio podemos considerar la existencia de 3 tipos de obra:

- 1) Obra Pública.
- 2) Obra con Particulares
- 3) Desarrollos Inmobiliarios

De lo anterior se desprende que el sector de la construcción tiene la posibilidad de tributar conforme al Régimen General de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o en su caso bajo la facilidad de acumulación de ingresos a flujo de efectivo o lo efectivamente cobrado, teniendo como única diferencia dentro del Régimen General en particular, el de acumular el ingreso de acuerdo a la celebración de contratos de obra o en su caso al momento en que se genere la factura, se entregue el bien, o se cobre la contraprestación.

¿Qué efectos tiene el Impuesto al Valor Agregado en la determinación de los costos de la vivienda?

El IVA tiene el efecto de incrementar el costo de la vivienda, generando un incremento del 6% del costo total de la construcción, y considerando que la construcción cuenta con el terreno, si solo es la construcción el costo se incrementa en un 10%.

¿Cómo influye de forma positiva la devolución del IVA para los contribuyentes que construyen vivienda?

- 1) Se permiten precios de venta más accesibles para los ciudadanos.
- 2) Se reactiva económicamente el sector de la construcción.
- 3) Se permite la proyección de incremento de ingresos tributarios a mediano y largo plazo.

¿Cómo se realizaría la propuesta de modificación de la legislación fiscal correspondiente?

Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

...

j).- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, se causará la tasa del 0% por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

Para efectos de lo dispuesto en este inciso se deberá de comprobar en función de la información financiera, presupuestos y documentos que el costo de construcción de la casa habitación impactara en la disminución del valor de precio final de la misma, y con la finalidad de garantizar que la disminución del valor de la casa habitación se verá efectiva, a partir de la entrada en vigencia del presente inciso, el último precio de venta establecido hasta el 31 de diciembre de 2021 se le disminuirá el valor del IVA que se sumo al costo de construcción con la finalidad de determinar el precio real sin considerar el IVA, así mismo para determinar el valor actualizado del precio de venta a partir del ejercicio 2021, el valor de la casa habitación deberá trabajar en función de los índices de inflación que para su efecto de a conocer el Instituto Nacional de Estadística y Geografía para que el incremento al precio de venta no se eleve en forma excesiva, así mismo la autoridad fiscal precisará los puntos necesarios para satisfacer lo requerido así como las formas y medios mediante reglas de carácter general que a su efecto de conformidad con las disposiciones fiscales

vigentes, en caso de no cumplir con lo dispuesto en este inciso la actividad se considerará exenta y por tanto no se podrá ser sujeto de la devolución o acreditamiento del mismo por las adquisiciones de materias, servicios, inversiones según corresponda.

Se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

Con la modificación anterior se busca plantear la posibilidad de acceso a este trato sin diferenciación a los Contribuyentes del Sector de la Construcción de Casas Habitación, y del cumplimiento como tal de la obligación del Estado por velar por el cumplimiento de los derechos humanos y en particular de generar las herramientas e instrumentos legales para impulsar la adquisición de viviendas dignas para los ciudadanos.

BIBLIOGRAFÍA

PRODECON. (2015). Devolución de IVA: La experiencia de PRODECON ante la doctrina europea. http://www.prodecon.gob.mx/kioscos/documentos/cuadernos/cuaderno_xvi_digital.pdf

PONCE, Efrén. (2021). Tratamiento del IVA en la construcción de casa habitación. <https://contadormx.com/2021/03/03/tratamiento-del-iva-en-la-construccion-de-casa-habitacion/>.

RUIZ, María. (2016). Procedimiento para devolución del IVA. <https://www.ruizconsultores.com.mx/procedimiento-devolucion-del-iva/>.

SEGUNDA SALA, SUPREMA CORTÉ DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, (2010). VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL OS ARTÍCULOS 9° DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO (VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), RELATIVA A LA ENAJENACIÓN DE CONSTRUCCIONES DESTINADAS O UTILIZADAS PARA CASA HABITACIÓN, ENCUENTRA JUSTIFICACIÓN EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS CORRESPONDIENTE Y EN EL ARTÍCULO 4° CONSTITUCIONAL. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/164195>.

EL CONTA.COM. (2010). Válido el solicitar la devolución de IVA pagado en construcción de casas habitación – Constructoras -. <https://elconta.com/2011/10/25/devolucion-iva-casa-habitacion-constructoras/>.

AUREN. (2015). AUREN OBTIENE SENTENCIA FAVORABLE PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IVA A CONSTRUCTORAS. <https://auren.com/mx/noticias/auren-obtiene-sentencia-favorable-para-la-devolucion-del-iva-a-constructoras/>.

IDC ONLINE. (2012). Servicios a casa habitación ¿con IVA? <https://idconline.mx/fiscal/2012/10/24/servicios-a-casa-habitacion-con-iva>.

PRIMERA SALA, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (2012). CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INOPERANTES EN AMPARO DIRECTO. LO SON AQUELLOS QUE SE DIRIGEN A IMPUGNAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 9o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y 21-A DE SU REGLAMENTO, SI EN EL RECURSO DE REVISIÓN

FISCAL EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DETERMINÓ QUE LA QUEJOSA NO SE ENCUENTRA EN LA HIPÓTESIS DE EXENCIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS PREVISTA EN DICHS NUMERALES.
<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2000518>.

PRIMERA SALA, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (2012). VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO, VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006, NO EXIME DE LA ACEPTACIÓN EN EL TRASLADO DE ESTE.
<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2000692>.

PRIMERA SALA, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (2012) VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 21-A DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006, COMPLEMENTA Y DETALLA LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 9o., FRACCIÓN II, DE DICHA LEY. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2000691>.

PRIMERA SALA, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (2012) VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 9o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO, VIGENTES HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.
<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2000693>.

GORDILLO, Agustín. (2019). Accede al estímulo fiscal del IVA para la construcción de vivienda. <https://www.elcontribuyente.mx/2019/10/%F0%9F%8F%A0-accede-al-estimulo-fiscal-del-iva-para-la-construccion-de-vivienda/>.

PEÑA, Enrique. (2015). DECRETO por el que se otorgan medidas de apoyo a la vivienda y otras medidas fiscales. https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5386773&fecha=26/03/2015&utm_source=El+Fiscoanalista&utm_campaign=c4eae9cfe5-30_de_noviembre11_29_2017_COPY_01&utm_medium=email&utm_term=0_d343594ccd-c4eae9cfe5-219093489.

FISCO ACTUALIDADES. (2014). MODIFICACIÓN DEL CRITERIO DE LA SCJN EN LA EXENCIÓN DEL IVA PARA SERVICIOS RELACIONADOS CON LA CONSTRUCCIÓN DE CASA HABITACIÓN. <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/09/Fisco-Septiembre-2014-16.pdf>.

CHÁVEZ, BERENICE. (2016). Conoce el criterio del Pleno de la SCJN respecto de la aplicación de la exención del IVA sobre la enajenación de casa habitación. <https://www.ruizconsultores.com.mx/exencion-del-iva-para-venta-de-casa-habitacion/>.

PLENO, SUPREMA CORTÉ DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (2016). VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 29 DE SU REGLAMENTO (21-A DEL VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), OPERA, INDISTINTAMENTE, RESPECTO DE QUIENES ENAJENEN CONSTRUCCIONES ADHERIDAS AL SUELO DESTINADAS A CASA HABITACIÓN O, INCLUSO, PARA QUIENES PRESTEN EL SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES DESTINADOS A ESE FIN O SU AMPLIACIÓN, SIEMPRE Y CUANDO ÉSTOS PROPORCIONEN LA MANO DE OBRA Y LOS MATERIALES RESPECTIVOS. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012229>.

CRUZ, Jazmín. (2020). Por qué es importante conocer el uso de suelo un inmueble. <https://idconline.mx/corporativo/2020/02/17/por-que-es-importante-conocer-el-uso-de-suelo-un-inmueble>.

CONSULTORIO FISCAL. (2018). Desarrolladores inmobiliarios. Aspectos contables y fiscales según contrato y tipo de obra. http://consultoriofiscal.unam.mx/articulo.php?id_articulo=1311.

MARCHAND, Marco. (2019). ESTADO Y MERCADO INMOBILIARIO EN MÉXICO. PRIMERA EDICIÓN. CENTRO UNIVERSITARIO DEL SUR.

PÉREZ, CHÁVEZ. (2019). CONSTRUCTORAS, RÉGIMEN CONTABLE, FISCAL Y DE SEGURIDAD SOCIAL 2019. SEXTA EDICIÓN 2019. EDITORES UNIDOS.

HIDALGO, CARLOS. (2020) Cómo calcular un presupuesto de obra desde cero: El análisis de precios unitarios aplicado a los costos en la construcción. Editor Amazon Digital Service LLC – KDP Pronto US, 2020.

GARCÍA, ANTONIO. (2008). Contabilidad de Empresas inmobiliarias y constructoras. Ediciones Gestión 2000. Planeta Agostini Profesional.

SMITH, COLBY. (2021). Nuevas generaciones tienen dificultades para comprar una casa. <https://www.milenio.com/negocios/financiamiento/nuevas-generaciones-tienen-dificultades-para-comprar-una-casa>.

OCDE. (2015). Estudios de políticas urbanas de la OCDE MÉXICO TRANSFORMANDO LA POLÍTICA URBANA Y EL FINANCIAMIENTO DE LA VIVIENDA. <https://www.oecd.org/gov/sintesis-del-estudio-mexico.pdf>.

SOLÍS, WENDY. (2021). Es buen momento para comprar casa. https://www.milenio.com/negocios/finanzas-personales/deudas-como-pagarlas-y-cuando-pedir-prestamos_2.

Leyes Fiscales y Decretos

CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE Última reforma publicada DOF 23-04-2021.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. TEXTO VIGENTE Nuevo Reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 23-04-2021.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nuevo Reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de diciembre de 2006. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-09-2014.

RESOLUCIÓN MISCELANEA FISCAL PARA EL EJERCICIO FISCAL 2021. TEXTO VIGENTE. Última modificación publicada DOF 03-05-2021.

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERAS 2021. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.