

# Algunos enfoques en materia de política fiscal estatal

IGNACIO PICHARDO PAGAZA

## LA HACIENDA PÚBLICA ESTATAL COMO CAMPO DE ESTUDIO

En los últimos años ha habido un interés creciente por el estudio de las finanzas del sector público. La bibliografía disponible crece constantemente y algunos de los trabajos que han recibido distinciones en el campo de la economía nacional han sido dedicados a este tema.<sup>1</sup> Empero, se muestra claramente perceptible la tendencia entre los juristas, investigadores fiscales y economistas a dedicar su atención preferente a las cuestiones hacendarias del sector público federal. Tal circunstancia seguramente tiene varias explicaciones; entre otras el hecho bien conocido de que el volumen de recursos que maneja la hacienda pública del Gobierno federal y de los organismos descentralizados federales sujetos al control presupuestal, representa probablemente más del 90% de los ingresos de todos los niveles —municipal, estatal y federal— del sector público de México. Por otra parte, esa pre-

dilección se entiende, también, como reflejo de la reforma fiscal que ha operado casi exclusivamente en el ámbito federal.

La hacienda pública estatal es un campo de estudio relativamente poco explorado por los fiscalistas, tanto de formación jurídica como administrativa o económica. En una época marcadamente preocupada por el desarrollo económico de la colectividad, resulta difícil explicar la ausencia de trabajos serios que profundicen en la variada gama de cuestiones que plantea la hacienda pública estatal. El presente trabajo que quiere servir como una llamada de atención para los expertos en materia fiscal de México, viene a subrayar la generalidad y si se quiere, la limitada penetración que alcanzan las escasas contribuciones existentes, salvo contadas excepciones.

Es urgente que se dedique a la investigación del tema que nos ocupa un esfuerzo mayor que el hecho hasta ahora.

## ALCANCE DEL PRESENTE TRABAJO

Precisa definir el alcance de las reflexiones que siguen. Se estudia el primer plano de un sistema de finanzas públicas estatales, a saber: el de los *objetivos* y *políticas* que orientan la hacienda pública de las entidades federativas. Dicho con otras palabras: qué nuevos enfoques deben integrar una política hacendaria para las entidades federativas de México, tales que respondan a

Nota: Trabajo que presentó el autor en la sesión que se celebró el día 15 de agosto de 1970 en la ciudad de Toluca, donde fue admitido como Académico Numerario de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal de la Asociación Nacional de Abogados.

<sup>1</sup> Roberto Anguiano Equihua, *Las finanzas del sector público en México*, UNAM, México 1968. Como es sabido, este libro recibió el Premio Nacional de Economía que anualmente otorga el Banco Nacional de México. Los capítulos 22 y 23 de este texto analizan las interrelaciones fiscales en los tres niveles gubernamentales que coexisten en la República Mexicana.

la preocupación por el desarrollo social y económico, que son la tónica común de casi todos los gobiernos.

Conviene destacar que para efectos de análisis, la política hacendaria puede referirse a dos niveles distintos. En primer término, a los objetivos y a las directrices del sistema hacendario en su conjunto. En segundo, a las metas y a las directrices de cada una de las partes que integran el sistema.

Por lo que hace al señalamiento de objetivos y directrices de la hacienda pública estatal en su conjunto, se considera ésta una cuestión de política estricta. El alcance general de un sistema de finanzas públicas estatales es parte del programa de gobierno de la administración respectiva. Para los efectos del presente trabajo consideraremos a las metas generales como un dato dado, como el marco de referencia.

Los párrafos que siguen están dedicados, entonces, a plantear algunas consideraciones por lo que toca a uno de los tres grandes elementos en los que se ha dividido el sistema de la hacienda pública estatal. Los elementos son: el ingreso público, el gasto público y la deuda del sector público estatal. Habremos de referirnos exclusivamente a los ingresos públicos.

#### LOS INGRESOS PUBLICOS

La tradición fiscal ha dividido los ingresos ordinarios en las categorías conocidas de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos; aunque cada vez es más frecuente el manejo del concepto de excedente o superávit de organismos descentralizados y empresas de participación estatal. Tratándose de la hacienda pública local o estatal además de estas categorías aparecen como parte de los ingresos ordinarios principales las siguientes: las participaciones en impuestos federales, los arbitrios municipales y las cooperaciones.

En seguida se abordan algunas cuestiones de política en materia de impuestos. Posteriormente, en forma muy breve, referencia de paso a los derechos, a las participaciones en impuestos federales y a los arbitrios. Las cooperaciones se abordarán al estudiar la problemática básica del impuesto predial.

#### EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES

Entre los diversos impuestos al gasto en vigor en las legislaciones fiscales estatales, destaca por su importancia el impuesto sobre ingresos mercantiles y los impuestos a la compraventa de diversos productos (agrícolas en general, agrícolas específicos, alcohol y bebidas alcohólicas, productos pecuarios, forestales, aguas envasadas y en algunos casos compraventa de materiales para la construcción).

Para muchas entidades federativas el impuesto sobre ingresos mercantiles o también llamado impuesto a la industria y al comercio, es el principal renglón de ingreso ordinario, y por tanto el impuesto de mayor recaudación.

Sin duda, la principal cuestión de política fiscal que plantea el impuesto sobre ingresos mercantiles es la de la coordinación con el Gobierno federal. Como se sabe, la coordinación con la federación en materia de ingresos mercantiles puede revestir dos formas, con la administración del impuesto a cargo del Gobierno estatal o bien a cargo del Gobierno federal.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Una breve referencia a la coordinación fiscal puede leerse en: Roberto Anguiano Equihua, *op. cit.*, pp. 220-221.

La coordinación con el Gobierno federal es una cuestión que cada entidad federativa debe justificar en términos de la evolución de su propia hacienda pública. Puede ocurrir —y de hecho así ha ocurrido en varias instancias— que la tasa de crecimiento del conjunto de impuestos de una entidad federativa coordinada sea mayor que la tasa de crecimiento de la recaudación por concepto de ingresos mercantiles. Debe recordarse que el aumento de la recaudación del Gobierno federal por este concepto fluctúa anualmente entre 12 y 14 por ciento. En cambio, en varios estados no coordinados el aumento relativo anual es considerablemente mayor. Lo anterior ocurre no obstante que todas las entidades federativas del país otorgan exenciones fiscales sobre el impuesto a los ingresos mercantiles, al amparo de las leyes de fomento en vigor.<sup>3</sup>

Un aspecto de no poca importancia en materia de coordinación es la comprobación de que el manejo independiente que hace un gobierno estatal del impuesto sobre ingresos mercantiles se refleja en los resultados que se obtienen en otros renglones de recaudación. En las entidades no coordinadas los causantes saben que las facultades de revisión de la administración fiscal abarcan su situación fiscal total y no sólo la parte menor de ella. Para los fiscos estatales esto representa, como es obvio, una ventaja considerable. No se desconoce que las entidades coordinadas han podido subsanar esta deficiencia, en buena medida, acudiendo a solicitar el auxilio técnico en materia de revisión ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de los propios convenios de coordinación. De hecho en una época la carencia de capacidad revisora de algunas entidades federativas hacía aparecer nítidamente la conveniencia de suscribir convenios de coordinación. En general, el nivel técnico de los fiscos estatales es hoy en día señaladamente más elevado que en los años en que aquellos convenios se plantearon.

En conclusión, es conveniente replantear el problema de la coordinación en aquellos casos en los que una entidad federativa considere que la tasa de crecimiento de la recaudación por este impuesto podría ser consistentemente más elevada, que la que obtiene el fisco federal en su conjunto, tal como ocurre en varias entidades no coordinadas.

Dentro de este orden de ideas es necesario hacer una referencia al proyecto de sustituir el impuesto federal sobre ingresos mercantiles con un nuevo impuesto al valor agregado que gravaría los egresos.<sup>4</sup> En la práctica, caso de adoptarse un impuesto al valor agregado en sustitución del actual sobre los ingresos mercantiles, no podrían subsistir ordenamientos estatales sobre ingresos mercantiles al lado de un impuesto federal sobre los egresos.<sup>5</sup>

Puede considerarse como un hecho que de llegar a ponerse en vigor el impuesto federal al valor agregado, la coordinación sería total y obligatoria. Las entidades federativas se verían for-

<sup>3</sup> Secretaría de Industria y Comercio, Dirección General de Industrias, Departamento de Fomento, *Recopilación de las leyes que en materia de fomento y protección industrial rigen en la República Mexicana al 31 de diciembre de 1968*, México, 1969.

<sup>4</sup> Antonio Ortiz Mena, "Discurso ante la Convención de Cámaras de Comercio", *Investigación Fiscal*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, núm. 36, diciembre de 1968. "Proyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egreso", *Investigación Fiscal*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, núm. 47, noviembre de 1969.

<sup>5</sup> Se ha dicho: "La existencia de sistemas diferentes para el pago de los gravámenes federal y local complicará el cumplimiento de las obligaciones de los causantes. Bases diferentes, multiplicidad de declaraciones, etcétera, requerirán de sistemas de registro más perfeccionados y de mayor cantidad de trámites con el consecuente incremento a los costos administrativos", José Merino Mañón, C.P., "La Imposición al Valor Agregado en México", *Comercio Exterior*, vol. XIX, núm. 4, p. 279, México, 1969.

zadas a participar en el sistema de conjunto —tal vez mediante un mecanismo que establezca tasas más elevadas para las entidades no coordinadas— de suerte que todos los estados quedarían sujetos a la participación que la federación estableciera sobre la recaudación de este nuevo gravamen.

No cabe en este lugar una discusión de los métodos que podrían establecerse para que los estados consumidores no vieran disminuida su recaudación en beneficio de los estados productores, como resultado del nuevo impuesto. Tampoco se puede abordar el problema de cómo garantizar a través de las participaciones en el nuevo impuesto, un ritmo de crecimiento semejante al que obtendrían las entidades no coordinadas si subsistieran sus gravámenes a la industria y al comercio: sólo se desea subrayar que los fiscos estatales no coordinados que en años recientes han obtenido un incremento anual mayor que el federal, seguramente verían con el mayor detenimiento las fórmulas que el Gobierno federal encontrara para que el nuevo impuesto no signifique disminución relativa en sus ingresos. Finalmente, los fiscos estatales deberán cuantificar lo que representaría en términos de una mayor participación en el rendimiento del nuevo impuesto, la circunstancia de que las exenciones fiscales a favor de la industria, que actualmente están en vigor, no subsistirían.<sup>6</sup>

Valdría la pena mencionar uno o dos puntos tal vez de menor importancia en relación con este impuesto. En primer término, la concordancia de las legislaciones de los estados no coordinados con la legislación federal. Se sabe que algunas entidades no coordinadas han dejado de incorporar en sus leyes fiscales las modificaciones más recientes que en materia de ingresos mercantiles aprobó el Congreso de la Unión en el año de 1967.<sup>7</sup> Esta falta de concordancia significa que se dejan de captar ingresos provenientes de impuestos que pagan causantes anteriormente considerados como semigravados. Por otra parte, crea confusión entre los causantes que están exentos para efectos del impuesto federal y no lo están para efectos del impuesto estatal y/o municipal.

#### MEJORAMIENTO DE LA ADMINISTRACION DE LOS IMPUESTOS AL GASTO

Aunque *stricto sensu* las medidas de mejoramiento administrativo no quedarían inscritas dentro del área de la política fiscal, por su gran importancia para los fiscos estatales, parece conveniente hacer una referencia al tema. Sin insistir en la necesidad de revisar la aplicación de las medidas tradicionales para elevar la recaudación de este impuesto, se desea apuntar la utilidad del procesamiento electrónico de información como auxiliar valioso en la administración de este gravamen. Los procedimientos electrónicos para el manejo de la información permiten la depuración del directorio de causantes, que frecuentemente está plagado de deficiencias y no pocas veces es obsoleto; se mantiene al día —en el sentido más liberal de esta expresión— el monto del rezago, con las posibilidades de acción inmediata que ello significa. Los procedimientos electrónicos permitirán, mediante adecuadas estadísticas fiscales producidas por los propios computadores, implantar un sistema de pagos provisionales sobre ingresos mercantiles, semejante al que se utiliza en el impuesto sobre la

<sup>6</sup> Una referencia a este problema puede verse en Everardo Elizondo Almaguer, "La Imposición al Valor Agregado en México: Comentarios sobre un Análisis", *Comercio Exterior*, vol. XIX, núm. 6, México, 1969, p. 462.

<sup>7</sup> Publicadas en el *Diario Oficial* del 29 de diciembre de 1967 y en vigor a partir del 1 de enero de 1968.

renta. Este sistema reducirá los costos de la administración y abatirá aún más el rezago. Las posibilidades de revisión y reclasificación de los causantes a cuota fija —problema que actualmente es de difícil solución para los fiscos estatales— son ilimitadas. Se harán auditorías mecanizadas. El principio en que se basan es simple y ha sido aplicado con éxito: Se definen los factores y relaciones que determinan la obtención de ingresos. Estadísticamente se señalan los límites del ingreso probable para cada causante, según su categoría, tipo, etc.; se revisan las declaraciones de todos y cada uno de los causantes y por excepción se descubre a quienes posiblemente estén omitiendo ingresos.

Este procedimiento de revisión previa sirve de base para hacer auditorías contables.<sup>8</sup> No tendría caso seguir mencionando otros empleos. Sólo la imaginación de quienes llevan a cabo esta tarea pone límite al uso posible de esta poderosa herramienta que es la computación electrónica.

#### LOS ESTIMULOS FISCALES A LA INDUSTRIA

En el año de 1968, veintinueve entidades federativas tenían en vigor leyes de fomento y/o protección a la industria. En todos los casos uno de los renglones más importantes de exención fiscal fue el de los impuestos a la industria y al comercio, es decir, el del impuesto sobre ingresos mercantiles.<sup>9</sup> Por esta razón se desea hacer una referencia a la política de estímulos fiscales a la industria en el nivel estatal, que ha sido el único tema que ha llamado la atención académica de los fiscalistas.<sup>10</sup> El meollo de la cuestión es saber si las exenciones fiscales a la industria constituyen un factor que influye en las decisiones del inversionista. Primero, en su decisión de invertir o no; segundo, en su decisión de invertir en una entidad en lugar de otra, dependiendo del ahorro que represente la concesión fiscal otorgada en cada caso.

<sup>8</sup> Una referencia más amplia sobre el uso de equipo electrónico en la administración de impuestos puede verse en los diversos informes de labores del Departamento del Distrito Federal. En especial véase: Tesorería del Distrito Federal, *Informe general de labores por el ejercicio de 1968*, D.D.F., México, 1968, página 11. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, "Los Computadores y la Administración Fiscal", *Investigación Fiscal*, número 50, febrero de 1970. Lic. Salvador Sánchez Vázquez, *Introducción a recursos y sistemas electrónicos para ejecutivos*, Centro Latinoamericano de Estudios para Ejecutivos, S. A., Seminario del Centro Latinoamericano de Estudios para Ejecutivos. Lic. Raúl Miranda Paquel, "El sistema de registro de contribuyentes en la administración fiscal mexicana conferencia en la IV Reunión del Centro Interamericano de Administradores Tributarios. Lic. Salvador Sánchez Vázquez, "El tratamiento de la información y sus antecedentes". Registro Federal de Causantes, Secretaría de Hacienda y Crédito Público (mimeo), 1968.

<sup>9</sup> Véase Secretaría de Industria y Comercio, Dirección General de Industrias, *op. cit.*

<sup>10</sup> En la Reunión Nacional para el Estudio del Desarrollo Industrial de México los días 26 y 27 de junio de 1970 se presentaron un grupo de importantes ponencias, bajo el punto II del temario de la Reunión. El tema II se denominó "Legislación de Fomento Industrial", y las ponencias que interesa destacar fueron las que más abajo se señalan. Tales ponencias pueden consultarse con la referencia: IEPES, Partido Revolucionario Institucional, Reunión Nacional para el Desarrollo Industrial, *Memorias*, vol. 3, pp. 88 ss, México, 1970. Lic. Lucio Cabrera, "La Promoción del Desarrollo Industrial o Legislación de Fomento Industrial"; Lic. José Campillo Sáenz, "Legislación de Fomento Industrial"; Lic. Carlos Dávila Romero, "Otros Estímulos Fiscales"; Lic. Guillermo Calderón Martínez, "Protección Industrial"; Lic. Mario Arenas de los Ríos, "La Nueva Legislación Industrial, Aspectos Fiscales"; Lic. Gilberto Peñaflores M., "Actualización de la Legislación Mercantil, Especialmente del Código de Comercio, que Data de 1887"; Lic. Héctor Álvarez de la Cadena, "Los Mecanismos de Fomento Industrial"; Lic. Augusto Hernández Arreola, "Legislación de Fomento Industrial"; Lic. Francisco López Barragán, "Coordinación de Legislaciones Estatales de Fomento Industrial con la Legislación Federal"; Lic. Juan Foncerrada Moreno, "Actualización de la Política Mexicana de Incentivos Fiscales a la Industria de Transformación".



Todos —analistas y empresarios— coinciden en señalar que la decisión de invertir no está condicionada a obtener una exención fiscal. Se sostiene la tesis, seguramente cierta, de que la exención fiscal no es una cantidad significativa que influya en el rendimiento esperado sobre el capital invertido por abajo del cual el empresario se abstendría de invertir. Si para decidir sobre su inversión uno de los factores que el empresario toma en cuenta es la obtención de un rendimiento determinado sobre el capital, entonces es válido que la exención fiscal no forma parte del cálculo de ese rendimiento. Lo que parece incorrecto, como lo ponen de manifiesto innumerables casos conocidos, es señalar que la exención fiscal no significa un incremento considerable en las utilidades de la empresa beneficiada. La experiencia indica que el empresario decide invertir o abstenerse independientemente de que obtenga una exención fiscal; pero una vez conseguida ésta, por lo general representa un beneficio económico importante. El estímulo fiscal en realidad no es tal, pero en cambio es una ganancia que podría llamarse "no esperada" que puede llegar a ser financieramente muy cuantiosa. Esto explica que los empresarios mantengan al respecto una posición aparentemente contradictoria: al tiempo que afirman que no les interesa el estímulo fiscal, en lo individual ejercen fuerte presión sobre las tesorerías estatales para obtener franquicias.<sup>11</sup>

El segundo efecto que se supone tienen las exenciones fiscales que otorgan los estados es que son factor de localización de la nueva empresa. Tal como están concebidas las leyes de fomento industrial de las entidades federativas, lo anterior no puede ser cierto.

Las concesiones que se otorgan al amparo de las diversas leyes de fomento son, por lo general, indiscriminadas. Haciendo uso de facultades discrecionales se proporcionan a cualquier industria que se establezca en el territorio de una entidad, independientemente de que sea o no una industria nueva y/o necesaria en los términos estrictos de las leyes respectivas.

Los fiscos estatales resultan perjudicados porque a cambio de las concesiones que otorgan no obtienen ningún estímulo adicional para que el industrial favorezca a su entidad. Quienes resultan beneficiados a cambio de nada son los propios industriales.

El argumento que podrían esgrimir las entidades relativamente menos industrializadas es de que ellas sí necesitan ofrecer ventajas fiscales para atraer industria. Sin embargo, en las circunstancias actuales resulta inválido porque también las entidades más industrializadas ofrecen esos incentivos. Si unilateralmente las entidades más industrializadas decidieran eliminar los incentivos fiscales, entonces el argumento anterior sería parcialmente correcto.

La situación actual no ofrece ventajas de localización a los

industriales; equivale a que se hubiese decretado una reducción general en la carga fiscal. La conclusión es que el sacrificio fiscal que están haciendo todas las entidades al mismo tiempo resulta inútil en relación con el objetivo que se quiso conseguir. Pudo haber sido útil en la época en que ciertas entidades ofrecían ventajas fiscales y otras no.

El ejemplo del Distrito Federal resulta muy ilustrativo. El Distrito Federal *unilateralmente* decidió eliminar las ventajas fiscales. Algunos pensaron que eso daría como resultado que la industria no se estableciera en el Distrito Federal. Lo cierto es que el Distrito Federal es la entidad más industrializada del país, no obstante que hace 25 años eliminó las concesiones. Se propone que sean sustituidas por una política vigorosa de fomento a la industria basada en otro tipo de estímulos, tales como el establecimiento de parques industriales; obras de infraestructura; capacitación de mano de obra; compensación contra impuestos de inversiones que hagan las empresas en infraestructura; terrenos baratos; asesoría técnica en mercados, etcétera.

Vale la pena mencionar que la federación, a través de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, en toda la historia de vigencia de esta Ley, ha favorecido sólo a 233 industrias, aproximadamente.<sup>12</sup>

#### IMPUESTOS SOBRE LA COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE DIVERSOS PRODUCTOS

Tres señalamientos básicos de política fiscal deben hacerse sobre estos impuestos diversos. En primer lugar, conviene insistir en que las tasas que se establecen en las leyes fiscales respectivas deben revisarse con criterio realista. Ocurre con frecuencia que la necesidad de allegarse recursos o la falta de análisis económico induce a los legisladores estatales a establecer altas tasas. En la práctica el resultado es una de dos cosas: o bien el índice de evasión es tan elevado que el fisco estatal deja de considerar el impuesto respectivo como un renglón de ingreso ordinario, o bien los administradores acuden al expediente de otorgar "iguas" y subsidios o exenciones, en uso de facultades discrecionales. Esto último parecería aconsejable como medio de ajuste de tasas elevadas, si no fuera porque su uso generalizado en un renglón, tiende a extenderse fatalmente a otros renglones de ingreso.

El segundo aspecto que invita a meditar, es el problema de la retención. El diseño de un adecuado sistema de retención es la fórmula para evitar evasión en gran escala en este tipo de impuestos. Conviene acudir a la práctica de establecer acuerdos para el cobro y retención de impuestos de compraventa, con causantes productores, respecto a sus distribuidores o comisionistas.

Finalmente, cabe mencionar que en diversas entidades federativas se ha generalizado la práctica de utilizar tasas diferenciales para el pago de impuestos sobre compraventa de primera mano de diversos artículos, especialmente agrícolas. El propósito

<sup>11</sup> El Lic. José Campillo Sáenz, uno de los hombres más representativos y de pensamiento más claro en el sector industrial de México, dijo recientemente: "Los estados de la república han expedido leyes de fomento industrial en que otorgan diversas franquicias sobre los impuestos locales a las empresas industriales que en ellos se establezcan. Por haberse generalizado dichas franquicias prácticamente a todos los estados del país, no constituyen ya un estímulo para determinar una preferencia en la inversión, y, en cambio, significan un sacrificio que priva a los fiscos locales de los recursos indispensables para atender a sus necesidades y al incremento en el suministro de servicios que trae consigo el establecimiento de nuevas negociaciones en su territorio.

"De mucho mayor importancia para decidir la ubicación de nuevas industrias en los diversos estados del país, son otros elementos como la existencia de mercados, materias primas, infraestructura y un clima general de seguridad y aliento al inversionista", José Campillo Sáenz, *op. cit.*, p. 95.

<sup>12</sup> En este sentido, véase un punto de vista muy interesante en Gustavo Petriccioli, "Orígenes y efectos de la concentración geográfica de la actividad económica", IEPES, PRI, Reunión Nacional de Estudio para el Desarrollo Regional, Aguascalientes, mayo de 1970. En uno de los párrafos relevantes se señala: "Las actuales exenciones de impuestos estatales carecen de efectos apreciables en la decisión de invertir, pues la magnitud de los impuestos ahorrados poco representa respecto a los costos de producción de la empresa, si bien es muy alto el valor social del sacrificio fiscal de los estados, por existir una creciente demanda de servicios y recursos limitados para afrontarla".

to de estas tasas diferenciales es generalmente de carácter extrafiscal. Se busca proteger a los productores mediante precios de garantía, para lo cual se establece una tasa más elevada a quienes compren libremente y no a través de una organización que asocia a los productores. El impuesto que se opera con propósitos extrafiscales tiende, a la larga, a perder importancia como fuente de ingreso. La recomendación sería mantener vigilado el cumplimiento tanto de los fines fiscales como de los no fiscales del gravamen.

#### EL IMPUESTO PREDIAL

Naturalmente el impuesto a la propiedad territorial es uno de los gravámenes más antiguos que integran la estructura tributaria de las entidades federativas. Durante muchos siglos el impuesto predial constituyó el fundamento de la imposición directa en la mayoría de los países. Empero, su importancia ha venido disminuyendo en el conjunto de todos los ingresos del sector público —incluyendo los niveles nacional y local— en la mayoría de las naciones desarrolladas. Su participación relativa dentro de la estructura de los impuestos generales ha cambiado radicalmente. En los últimos años varios economistas han investigado la naturaleza de la estructura fiscal de diversos países, en términos comparativos y han encontrado que conforme un país se desarrolla, paralelamente decrece la importancia de la imposición a la propiedad territorial.

En EUA el impuesto a la propiedad territorial representó en el año de 1902, 50% de los ingresos recaudados por todos los niveles gubernamentales, en tanto que para el año de 1960 representó únicamente 12.2%. En Gran Bretaña, en el año de 1900, los impuestos a la propiedad representaron 25.3% de todos los ingresos recaudados por los dos niveles de gobierno, en tanto que en 1960 ingresó por este mismo concepto únicamente 10.6%. En Alemania, en el año de 1926, los ingresos provenientes del impuesto predial representaron 15.2% del total de los ingresos obtenidos por todos los niveles gubernamentales, en tanto que en 1960 esa cifra fue 13.4%.<sup>13</sup> en México esta circunstancia se repite.<sup>14</sup>

En apariencia el impuesto predial ha perdido terreno no sólo como fuente de recursos para el sector público sino también desde el punto de vista teórico de la política fiscal, ha sido objeto de ataques. No es el propósito de estas líneas señalar las deficiencias que desde el punto de vista del análisis económico tiene o se dice que tiene el impuesto predial. Mencionaremos algunas a guisa de ejemplo: Se dice que el impuesto predial es regresivo porque en la medida en que aumenta el ingreso del causante, la carga que el gravamen representa es una parte proporcionalmente menor de tal ingreso. En segundo lugar, se afirma que el impuesto no tiene prácticamente relación alguna con la capacidad de pago del causante, porque la base del gravamen no es el producto de la propiedad sino la propiedad misma. En tercer término se señala que no obstante ser cierto que a largo plazo el valor de los activos —especialmente de los bienes inmuebles— tiende a reflejar ingreso capitalizado, el ingreso corriente de los causantes no necesariamente coincide con el valor de los activos en determinado momento. De hecho éste es uno de los problemas que con más frecuencia confrontan los administradores fiscales cuando intentan reevaluar la propiedad

territorial. Se dice también que la propiedad territorial es una medida incompleta de los ingresos potenciales de los causantes, porque no toma en cuenta ni la inversión en capital humano ni las diferencias en la forma de obtener provecho tanto de la propiedad como del capital humano. Otros analistas encontraron evidencia estadística que revela que el impuesto predial no tiene necesariamente correlación con los beneficios que obtienen los causantes, derivados de las inversiones públicas financiadas mediante este impuesto. Finalmente, se señala también que el predial no es neutral en su influencia sobre la decisión de invertir, porque tiende a desalentar a quienes desean hacerlo en el negocio de la vivienda.

Recientemente, sin embargo, el impuesto predial ha encontrado ardientes defensores. Se afirma que en términos generales el impuesto predial es un instrumento fiscal mucho mejor que lo que piensa la mayor parte de sus críticos; que en la práctica los efectos negativos del impuesto son más bien de tipo teórico. De hecho, se dice, a nivel local o estatal el impuesto predial es un sustituto aceptable de impuestos al ingreso, porque se ha demostrado que existe una relación estrecha entre altos valores de la propiedad y altos ingresos personales de los propietarios de predios.<sup>15</sup>

Un tanto al margen de las anteriores consideraciones importa subrayar el hecho siguiente: para la mayor parte de las entidades federativas el impuesto predial es una fuente básica de ingreso. Es muy posible que en el futuro inmediato, en la medida que no evolucione la imposición sobre otras fuentes directas, el impuesto predial va a aumentar no a disminuir en significación. El razonamiento en que se basa esta afirmación es el siguiente: si el proyecto de ley del impuesto federal sobre egresos o uno similar eventualmente se pone en vigor, dará por resultado, como se dijo en párrafos anteriores, que las entidades federativas se vean obligadas a coordinarse con la federación. De ese modo, el gravamen predial será el último de los impuestos importantes que quede bajo la administración independiente de los estados. Los fiscos estatales están obligados a dar una atención preferente al impuesto predial, porque podría presentarse la circunstancia de que fuera ésta la única fuente independiente de ingresos de los gobiernos estatales.

Empero, ésta no es la única razón por la cual los fiscos estatales deben dar marcada preferencia al mejoramiento de la administración e incluso de la estructura misma del impuesto predial. Es indudable que el país entero ha experimentado un rápido proceso de urbanización. A la par con ese fenómeno, coexiste una demanda creciente de servicios municipales, no sólo en términos de un número mayor de habitantes sino en términos de mejores servicios. El crecimiento urbano transforma la fisonomía y las perspectivas de los estados, pero ha traído problemas. En primer término, el crecimiento ha sido inevitablemente desorganizado. El proceso fue el resultado de diversos factores económicos y sociales; se produjo con la confluencia de diversos grupos públicos y privados. En algunos casos el crecimiento urbano ha sido tan rápido que la administración tributaria en su conjunto y en particular la del impuesto predial, no ha podido mantener ese mismo ritmo. Ha sobrevenido un aumento considerable de causantes omisos, parcialmente omisos o que están contribuyendo sobre bases fiscales obsoletas. No sería exagerado decir que se ha abierto una brecha creciente entre las necesidades de servicios municipales, por una parte, y la capacidad pública para satisfacerlas, por la otra. En algunos casos el rezago de la administración tributaria respecto de los cambios en el poblamiento urbano ha sido tan grande, que la carga fiscal que

<sup>13</sup> Para un análisis profundo de la teoría del desarrollo de la estructura tributaria véase Richard A. Musgrave, *Fiscal Systems*, Yale University Press, 1969, pp. 125 ss.

<sup>14</sup> Véase Lic. Ignacio Pichardo, "Cambios en la estructura jurídica tributaria de México", *Comercio Exterior*, vol. XVIII, núm. 10, México, 1968, p. 870.

<sup>15</sup> Dick Netzer, *Economics of the Property Tax*, The Brookings Institution, Washington, 1966.

portan los causantes de zonas urbanas ha disminuido en términos relativos.<sup>16</sup>

Se impone la conclusión de que una de las decisiones fundamentales de política fiscal estatal, es la de enfrentar al problema del desarrollo urbano una eficiente administración del impuesto predial. Esto sólo es posible conseguirlo con avanzadas soluciones técnicas, por fortuna al alcance ya de los gobiernos de las entidades federativas.

En tres áreas diversas debe actuarse para lograr este objetivo: en primer lugar, practicar un inventario físico y un levantamiento topográfico de la propiedad territorial, especialmente de las zonas urbanas. En segundo lugar, proceder a la revaluación de los predios catastrados. En tercer término, encontrar nuevas formas para mejorar la administración del impuesto predial. En los renglones siguientes consideraremos cada una de estas decisiones.

#### EL CATASTRO TECNICO

Algunos autores se han preocupado por encontrar un concepto amplio y nítido del catastro.<sup>17</sup>

La actividad catastral incluye tanto el inventario de la propiedad como el levantamiento topográfico de la misma. Incluye también el proceso de asignar valores a la propiedad. La connotación de técnico que califica al catastro, se refiere a los métodos disponibles en la actualidad para el levantamiento.

El catastro técnico no solamente tiene propósitos fiscales. De hecho su utilidad en otras esferas es tan importante, que los fiscos estatales no pueden soslayarla. El levantamiento catastral representa una contribución positiva en los siguientes aspectos:

##### a) *En la esfera económica*

El catastro permite determinar el uso actual de la tierra y su uso potencial. Esto significa, de hecho, practicar un inventario de los recursos de que dispone el Estado. Para los planes de desarrollo agrícola, de relocalización industrial o descentralización y para múltiples programas de desarrollo de la entidad, el catastro constituye un instrumento de la mayor utilidad.

##### b) *En la esfera urbanística*

El catastro permite localizar óptimamente las obras urbanísticas; identificar redes de distribución y abastecimiento; atender la operación y mantenimiento de sistemas de agua potable, alcantarillado, energía eléctrica y alumbrado, gas industrial y doméstico. El catastro proporciona la cartografía exacta de las zonas urbanas y asegura la ejecución de programas urbanísticos en forma efectiva y precisa. Por todo ello, el catastro es un instrumento de extraordinario valor en la solución de los múltiples problemas urbanísticos que se plantean en las ciudades modernas.

<sup>16</sup> Un planteamiento interesante de los efectos del proceso de urbanización a nivel estatal puede encontrarse en *Tendencias recientes del desarrollo en el estado de México*, El Colegio de México, y Nacional Financiera, edición mimeografiada, México, 1969.

<sup>17</sup> Guillermo Castro Galaz, *El catastro del estado de Yucatán*, Gobierno del estado de Yucatán, Departamento de Hacienda, Yucatán, México, 1969.

##### c) *En la esfera jurídica*

El catastro y el registro público de la propiedad son dos instituciones estrechamente ligadas. El registro público de la propiedad es importante no sólo por la recaudación de derechos de registro que representa, sino sobre todo por la seguridad jurídica que otorga. El catastro permite revisar la situación jurídica de la propiedad de los predios de la entidad, facilitando la labor del registro público.

##### d) *En la esfera fiscal*

Un catastro bien organizado representa en primer término la posibilidad de eliminar predios que se ocultan a la acción fiscal. Al mismo tiempo, permite revisar a fondo, con un sistema objetivo e imparcial, los valores catastrales que sirven de base para el pago del impuesto predial, los cuales, evidentemente, han dejado de estar en concordancia con sus valores fiscales y con la equidad en el pago del impuesto predial. Además, permite un incremento realmente significativo en los ingresos que obtiene el Estado de la tributación predial.

Al respecto, todas las informaciones disponibles apuntan en el sentido de que el levantamiento catastral puede constituir una operación financieramente redituable para la hacienda pública del Estado. En efecto, por cada peso que se invierta en catastro se recibirán muchos otros por concepto de recaudación.

Desde luego, un cambio radical en la tributación predial enfrenta restricciones políticas importantes que es preciso tomar en cuenta. De hecho, en los trabajos de planeación del levantamiento catastral debe plantearse explícitamente la variable política, y no considerar la posibilidad de incrementar automáticamente las recaudaciones, al obtener la información catastral. Pero las condiciones actuales de la administración del impuesto predial permiten esperar que los efectos del levantamiento se dejarán sentir rápidamente en el erario, sin afectar las condiciones políticas de las entidades.

El levantamiento catastral realizado por el método fotogramétrico consiste en los siguientes trabajos: 1) Preseñalamiento, es decir, marcar los pavimentos, banquetas o azoteas de manera conveniente en los lugares donde se proyecte el control de campo. 2) El vuelo fotográfico a escala de precisión. La precisión de los planos fotogramétricos depende de la escala del vuelo fotográfico y el equipo utilizado en la restitución; generalmente, se ejecuta el vuelo a una escala de precisión que puede ser 1 a 500, 1 a 200, 1 a 4 500, 1 a 5 000 u otra similar. Las fotografías se toman con cámara fotogramétrica de lente libre de distorsión. 3) Apoyo terrestre. Se ejecuta una triangulación y se orienta astronómicamente una base que llega a un banco de nivel establecido en la ciudad que sirve de origen a las cotas. El anterior trabajo que podría llamarse de apoyo básico se complementa con apoyo fotogramétrico, que consiste en circuitos cerrados de poligonales y de nivelaciones diferenciales. 4) Mosaico fotográfico rectificado. Con los trabajos anteriores se elabora un mosaico fotográfico rectificado de escala 1 a 5 000, haciendo necesario para ello un vuelo fotográfico a escala 1 a 10 000. Las reproducciones de fotografías de este mosaico sirven para vaciar la información obtenida en el campo y para entendimiento y control del trabajo. 5) Restitución. Se procede a la evaluación topográfica utilizando el vuelo fotográfico de la escala de precisión escogida, para obtener planos a escala donde



se trazan las manzanas, su lotificación, detalles planimétricos identificables y se dan cotas en los cruceros de calles; simultáneamente se registran electrónicamente las coordenadas X y Y de todos los puntos que definen los predios y edificios para calcular posteriormente la superficie de los predios. Se elabora un plano de conjunto que servirá de guía para la valuación y puede prepararse en él la tabla de valores unitarios del terreno.

6) Computación electrónica. Se utiliza la computadora electrónica para la transformación de datos instrumentales a datos terrestres y a la inmediata obtención de distancias y superficies. Este proceso es analítico y elimina los errores gráficos que aparecen en procedimientos distintos. Finalmente, se lleva a cabo la investigación de linderos pero al mismo tiempo se obtiene la información de campo para el propósito de recoger las hojas de evaluación de predios.

#### LA VALUACION O AFORO DE LA PROPIEDAD TERRITORIAL<sup>18</sup>

La elaboración de un levantamiento catastral es una tarea compleja y ardua que exige un gran esfuerzo y demanda numerosos recursos de distinta naturaleza. Empero, el catastro es un problema técnico al que puede dársele una solución igualmente técnica. En cambio, el problema de la asignación de valores a la propiedad es de naturaleza completamente diferente. Intervienen en gran medida elementos subjetivos o de difícil cuantificación, en la determinación de esos valores. Se presenta un conjunto tan grande de casos concretos que representan excepciones a las reglas generales de valuación, que requieren un tratamiento específico. En la práctica es difícil decidirse por un procedimiento de valuación determinado porque todos ellos, o una combinación de los mismos, tienen ventajas y desventajas al mismo tiempo. En la valuación de la propiedad se reflejan tanto las deficiencias teóricas del impuesto a la propiedad como los obstáculos a una eficaz administración tributaria.

Se desea poner de relieve en los párrafos que siguen algunos de los problemas teóricos y prácticos que implica la valuación de la propiedad territorial, con la intención de que quienes administran los fiscos estatales puedan profundizar en ella y adoptar decisiones ajustadas por las circunstancias de cada entidad federativa.

Una primera cuestión para analizar es la decisión que debe adoptarse respecto a si la valuación habrá de recaer exclusivamente en el predio o si habrá valuaciones separadas sobre predio y construcciones o mejoras, o si, finalmente, la valuación será sobre la propiedad en conjunto, sin distinguir entre predios y mejoras de construcciones. La valuación de los predios como base imponible parece tener ventajas desde el punto de vista administrativo y desde el punto de vista del análisis económico. En efecto, el impuesto predial con base imponible sobre el valor del predio exclusivamente, resultaría de carácter más uniforme y mucho más fácil de administrar; no existiría la revisión permanente de los valores ni del estado que guarda la construcción misma para determinar las bases imponibles; los aforos que periódicamente permiten las leyes se llevarían a cabo sin una investigación de campo, sino más bien actualizando la cartografía urbana disponible y revisando los precios y valores unitarios de los predios. Por otra parte, gravar únicamente los predios convierte al impuesto predial en un gravamen neutral respecto al uso que pueda dársele actual o potencialmente a la tierra. El elemento fiscal no sería una consideración que interviniera para

la decisión del inversionista de emprender o no negocios de vivienda, o negocios de edificios para oficinas; la decisión de invertir en uno u otro tipo de negocios sería, como lo quieren los economistas, basada en consideraciones extrafiscales.<sup>19</sup>

Este método de gravar la propiedad tiene desventajas significativas. En un país en que una parte muy considerable de la riqueza personal se destina a inversiones en casas-habitación residenciales de lujo, no considerar como base imponible la construcción o mejora sobre la propiedad territorial, podría significar un tratamiento fiscal muy desventajoso para las capas de menores ingresos de la población propietarias de predios. El causante de elevados ingresos, que tiene una parte significativa de su riqueza personal invertida en su propia casa-habitación, estaría pagando una contribución relativamente menor que la del causante de escasos recursos. Por otro lado, no gravar las construcciones o mejoras significaría que, caso de utilizar al mismo tiempo el criterio llamado de "rentabilidad", el impuesto a la propiedad sería inequitativo por lo que toca a las personas que viven en habitaciones alquiladas. Sin duda alguna el impuesto es considerado como un costo por parte de los arrendadores, que lo trasladan en forma de renta a los inquilinos. Esto significaría que los inquilinos, que generalmente son personas de menores ingresos que los propietarios de casas-habitación, estarían cargando con una mayor parte del gravamen predial que los propietarios, que generalmente pertenecen a clases económicas superiores.

La segunda posibilidad consiste en considerar como base imponible la propiedad en su conjunto, sin hacer tasaciones separadas del predio y las construcciones. Algunos autores recomiendan este método en particular en ciudades con un prolongado período de maduración. Se dice que las propiedades que están localizadas en partes antiguas o céntricas de la ciudad deben valuarse en su conjunto y no exclusivamente como predio o la construcción.<sup>20</sup>

Este método puede tener desventajas importantes en aquellas áreas que experimentan un rápido crecimiento urbano. La razón es que las zonas de intensa urbanización están constituidas por grandes propiedades que no obstante hallarse plenamente urbanizadas, carecen de construcciones. Son áreas en las que el índice de predios vacantes y de lotes vacíos es elevado. Este mismo fenómeno ocurre también en ciudades en las que los valores catastrales, cuando existen, son particularmente bajos, pero paralelamente los valores comerciales de la propiedad experimentan un rápido aumento. Los causantes no tienen interés en darle uso rentable a los lotes y predios baldíos o vacantes, porque la plusvalía que se experimenta es considerable.

Gravar en estos casos únicamente los predios, requeriría el establecimiento de tasas más elevadas, que compensaran la percepción que se pierde por no gravar las construcciones; pero se acentuaría el fenómeno de inequidad fiscal relativa, a favor de

<sup>19</sup> Véase un estudio penetrante de esta alternativa en J.R. Hicks y U.K. Hicks, "La imposición del valor baldío de la tierra", en Richard M. Bird y Oliver Oldman (Eds.), *Imposición fiscal en los países en desarrollo*, UTEHA, México, 1968, pp. 466 ss.

<sup>20</sup> Oliver Oldman, y otros autores, *Financing Urban Development in Mexico City*, Harvard University Press, Massachusetts, 1967, pp. 88 ss. Al comentar este tema los autores dicen: "Precisamente por los problemas que se señalaron en conexión con la valuación exclusiva de predios, se sugiere que cada vez en mayor medida se evalúen las propiedades, empezando del centro de la ciudad, considerándolas como una unidad en conjunto. La información que por separado pueda obtenerse de los predios, en la medida disponible, sería usada entonces como auxiliar para hacer el avalúo de las propiedades individuales como unidades en conjunto. Además, la valuación por separado de predios y construcciones impide el uso de información sobre ventas reales porque la información sobre la venta incluye el precio de la propiedad en conjunto".

<sup>18</sup> La mayor parte de las observaciones que contienen los párrafos siguientes están basadas en el penetrante estudio contenido en los capítulos III, IV y V del libro de Harold M. Grovers, *Finanzas públicas*, Editorial F. Trillas, México, 1968, pp. 71 ss.

causantes que tengan invertidas fortunas considerables en viviendas de lujo.

Finalmente, la tercera opción es gravar los predios y las construcciones por separado. Este procedimiento, que es tal vez el más generalizado en las entidades federativas del país resulta, sin duda, el de más compleja administración. Este hecho es su principal limitación y desventaja. Empero, en principio parece ser finalmente el más equitativo en aquellos países en los que, para repetirlo una vez más, una parte importante de la riqueza personal de los causantes (misma que no siempre está adecuadamente gravada por otros impuestos directos), se invierte en casas-habitación de tipo residencial de lujo.

La adopción del método en el que el predio y la construcción o mejoras son base imponible exige una decisión adicional: con qué tasa quedará gravada la parte de la base imponible que representa el predio y con cuál la que representa la construcción o las mejoras. En otras palabras, la determinación de si los valores de los predios tendrán proporcionalmente mayor peso relativo que los valores de las construcciones o mejoras en el total del gravamen. La práctica generalizada es gravar con una tasa semejante uno y otro caso; esto no significa, sin embargo, que esa práctica sea la más correcta. La proporción que del total del gravamen representa el predio respecto de la construcción podría permitir, teóricamente, alentar o desalentar la construcción residencial o de otro tipo, según que las autoridades gubernamentales consideraran conveniente.

#### LOS METODOS DE VALUACION

Este es probablemente el más complicado problema de cuantos plantea el impuesto a la propiedad territorial. Es también uno de los más discutidos entre los expertos en materia fiscal. No parece haber una respuesta clara sobre la forma óptima para determinar la base imponible.<sup>21</sup>

En lugar de intentar un análisis de las ventajas y desventajas de los principales métodos de valuación considerados, desde el ángulo teórico, haremos algunas consideraciones de política fiscal que pudieran servir de orientación para determinar la base imponible.

Parece ser que la elección del o los métodos de asignación de valores a predios y construcciones dependen del proceso de desarrollo en que se encuentre la colectividad a la que se va a gravar. Parece que no es conveniente elegir un método de valuación para una comunidad que experimenta un rápido proceso de urbanización o para una colectividad madura, antigua y con un ritmo lento de crecimiento. Se podrían distinguir entonces estas dos situaciones:

##### a) *Urbes preponderantemente nuevas o en crecimiento*

Cuando una entidad federativa o una de sus zonas principales vive un proceso rápido de cambio en el carácter rural o urbano de su población, la lógica indicaría la elección de un método de valor comercial ajustado para la determinación de los valores de los predios urbanos. Y de valores a costo de reposición para las construcciones o mejoras. Explicando:

<sup>21</sup> Véase Instituto de Adiestramiento en Administración Municipal, *Administración de las finanzas municipales*, Internacional City Manager's Association, CESA, México, 1963, pp. 375 ss.

##### i) Costo social

La primera consideración que se subraya es que no necesariamente debe utilizarse el mismo método para determinación de valores de la propiedad tratándose de los predios que tratándose de las construcciones o mejoras contenidas por los mismos. Los factores que intervienen en la determinación de los valores de los predios son, obviamente, diferentes a los que intervienen en la asignación de valores a las construcciones. A los predios se les puede determinar su valor utilizando el criterio del costo social incurrido en ese predio. Este método parte de la hipótesis de que el terreno "en greña" tiene muy poco valor o ninguno. Conforme se invierte en recursos, en hacer fraccionamientos, en trazar calles y avenidas, introducir agua potable, drenaje y alcantarillado, pavimentos, zonas verdes, edificios públicos, vías de acceso, etc., el valor de tales predios se incrementa. Independientemente del valor comercial que puedan tener esos predios, lo que el método señala es que el valor mínimo es el costo proporcional de ese conjunto de factores, que por llamarlos de algún modo podrían denominarse factores de urbanización. Para una zona dada, el costo de los factores de urbanización se dividiría entre la superficie de los predios. Quedaría la cuestión de determinar el criterio para establecer el costo que puede ser costo de reposición a valores actuales, costo original de la inversión o alguno otro. Sin duda parece razonable que, en términos generales, no existan valores fiscales menores que el costo de los factores de urbanización de los predios de que se trata.

##### ii) Rentabilidad

El método de rentabilidad para asignar valores a los predios consiste en capitalizar los ingresos futuros con base en la renta actual real o imputada. La imputación de la renta se consigue comparando rentas de predios equivalentes. Las leyes fiscales de diversas entidades federativas incluyendo al Distrito Federal reconocen la rentabilidad como un criterio de asignación de valor. La legislación fiscal de muchos países de Europa occidental especialmente Gran Bretaña, utiliza como método exclusivo de asignación de valores para determinar la base imponible este mismo criterio.

Se piensa que en las ciudades de rápido crecimiento el método de rentabilidad para valorar los predios no sería el más conveniente porque obligaría a utilizarlo como criterio de valuación para las construcciones, lo que no es aconsejable, pues estos últimos en ciudades "nuevas" deben valuarse con otros métodos.

##### iii) Valor de mercado

Es el método más generalizado y del cual se puede decir que a pesar de sus deficiencias es, en cierta medida, imprescindible. La mayor parte de las legislaciones fiscales estatales en vigor toman en cuenta el valor de mercado o precio de compraventa como la única o una de las bases imponibles. No es frecuente que las legislaciones califiquen el precio de mercado con el criterio de que sea razonable o normal, simplemente lo identifican con el precio de venta.

El valor de mercado es superior al método de costo de reproducción o costo de reposición en cuanto que este último método no tiene en cuenta las perspectivas para lo futuro y el ingreso actual. Empero, la principal deficiencia de utilizar el valor de mercado y/o el precio de compraventa como forma de determinar el valor es que lleva consigo actitudes psicológicas y personales imposibles de precisar.



Las limitaciones de este método son muy conocidas. Es impropio en el caso de bienes que se vendieron para una finalidad especial. Como tales, representan una buena inversión; pero no pueden venderse en el mercado, salvo para ser empleados en algo menos productivo y a costo de considerable sacrificio o pérdida.<sup>22</sup> Otro caso que se da con mucha frecuencia es el de un edificio costoso construido por un residente rico en una ciudad o en una área de poca importancia. Si tal edificio se pusiera en venta sería preciso hacer una rebaja considerable de su precio, ya que no se encontraría un comprador igualmente rico. No obstante en posesión de la persona que la construyó aquella edificación satisfacía plenamente el propósito de su dueño. Todavía otra limitación adicional del método que se menciona es que hay gran número de propiedades respecto a las cuales hay escasos o ningún dato sobre ventas; se hace necesario, entonces, acudir a criterios complementarios. Todo lo anterior indica que en el supuesto de un rápido poblamiento un sistema de valor comercial ajustado (respecto de un factor derivado de los elementos de urbanización), conjuntamente con una adecuada clasificación de predios puede ser el método más aconsejable para la valuación de los predios.

Finalmente se plantean también tres posibilidades por lo que hace a la valuación de las construcciones: determinación de valor a costo de reposición; a valor de mercado o comercial, y rentabilidad. Todavía dentro de la misma hipótesis lo más aconsejable parece ser que las construcciones y/o mejoras se valúen a costo de reposición, por las consideraciones hechas en los párrafos anteriores.

#### b) *Urbes viejas, maduras o de lento crecimiento*

Dentro de este supuesto lo más aconsejable sería gravar el predio y las construcciones como una sola unidad. En este caso sólo dos métodos de valuación parecen aconsejables, el de rentabilidad o el de valores del mercado. Como se ha visto, cada uno tiene ventajas y desventajas.

#### c) *Zonas rurales*

En las zonas rurales no es posible utilizar el criterio de costo social, por razones obvias. El criterio de la rentabilidad parecería óptimo, dado que en general existe muy escasa información disponible sobre las ventas y en mayor medida que en las zonas urbanas, es difícil encontrar dos predios rurales semejantes. Se plantea el problema teórico, de extraordinario interés, de determinar si la base imponible debe ser la renta actual o la renta potencial derivada de un uso óptimo de la tierra. No pocos economistas agrícolas y expertos en materia fiscal han llegado a recomendar el uso de instrumentos fiscales como el que se acaba de mencionar (gravar la renta potencial) como medida de reforma agraria o simplemente de reforma agrícola. Empero, no parece que en la actualidad haya bases sociales y políticas su-

<sup>22</sup> Harold M. Groves, *op. cit.*, p. 117: "Se ha sugerido que, en la administración del impuesto sobre la propiedad, habría que distinguir entre elefantes 'blancos', 'grises' y 'pardos'. Un elefante blanco es, típicamente, una cosa fuera de uso, y este hecho debería tenerse en cuenta en tasaciones que hagan caso omiso de lo que costaría volverlo a hacer. Un elefante gris (el edificio de la Bolsa) no está fuera de uso, pero es tan especializado, que nadie lo compraría sino para un uso inferior y a un precio reducido. El elefante pardo (edificios para fábricas) quizá pudiera entrar sin pérdida en el mercado; pero es tan raro que se venda, que no puede hallarse información sobre su valor en cambio. Parece que habría que tener en cuenta tipos o procedimientos especiales para la segunda y la tercera de las clases mencionadas".

ficientemente evolucionadas como para proponer un sistema semejante.

#### FINANCIAMIENTO DE LA URBANIZACION

Una referencia final a la problemática del impuesto predial: se plantea la pregunta de cuál puede ser el método óptimo para el financiamiento del desarrollo urbano. Desde un punto de vista teórico la solución no parece fácil. Se ha dicho, por ejemplo, que no está suficientemente claro que en la práctica el impuesto de planificación en vigor en el Distrito Federal distribuya equitativamente los costos de urbanización. Porque el mejoramiento de las llamadas "vías públicas" no solamente beneficia a las propiedades adyacentes sino facilita el transporte a través de toda la ciudad. En particular, los pasos a desnivel, los periféricos que pueden causar inconvenientes a las propiedades cercanas, benefician a quienes se transportan desde las áreas residenciales hasta las regiones centrales de negocios. La ampliación de las avenidas grandes (por ejemplo, Insurgentes, Revolución o Reforma en el Distrito Federal) también sirven a la comunidad entera aun cuando eleven el valor de las propiedades cercanas.

No es fácil decidir, entonces, el financiamiento de una obra pública a través del impuesto de planificación, en caso de que éste exista, o mediante cooperaciones especiales, en lugar de hacerlo con fondos comunes. La verdad es que aun los pequeños parques y jardines pueden atraer visitantes de todas partes de la ciudad. Por ello es que parece conveniente que las obras públicas —especialmente las de cierta importancia— se financien cuando menos en parte con fondos generales.

Claro está que el impuesto de planificación —si existe— o las llamadas cooperaciones funcionarían de manera más equitativa por lo que toca a la distribución de la carga financiera generada por los nuevos proyectos si pudieran establecerse criterios precisos para distinguir los beneficios que obtiene la comunidad, en su conjunto, de los que obtienen los vecinos de la obra, en particular.<sup>23</sup> Una cuestión difícil de contestar, tanto en lo general como en lo particular, es en qué medida los propietarios de predios cuyos valores aumentan deberían pagar el costo de las mejoras que originaron esos aumentos, cuando muchos otros se benefician también de esas mejoras.

Las cooperaciones o un impuesto de planificación semejante al del Departamento del Distrito Federal seguramente no pueden eliminarse como método de financiamiento del desarrollo urbano. Empero, es lógico y equitativo que la colectividad en su conjunto contribuya a pagar las obras públicas urbanas aun cuando éstas beneficien en mayor medida a unos habitantes que a otros. Una solución práctica que se contempla es que en un reavalúo general de la propiedad urbana, las cooperaciones puedan compensarse, en parte, contra el impuesto predial aumentado resultante del incremento en los valores.<sup>24</sup>

#### IMPUESTO SOBRE LAS BEBIDAS ALCOHOLICAS

La práctica generalizada en relación a este campo imponible ha sido mantener impuestos que gravan específicamente la producción, la compraventa de primera mano y las operaciones poste-

<sup>23</sup> Oliver Oldman, *op. cit.*, p. 112, dice al respecto: "Es ilusorio que existan criterios precisos (para distinguir ambos tipos de beneficios)".

<sup>24</sup> Esta última proposición fue sugerida como posible solución en ciudades con bajos valores fiscales por la señora Ursula Hicks, "Financiamiento de grandes ciudades", conferencia dictada dentro del ciclo del Primer Seminario sobre Planeación Económica y Urbana, en agosto de 1970, México, D. F.

rios de compraventa. Con objeto de evitar doble tributación los productores locales cubren el impuesto de producción; las ventas que realizan en la entidad productora no causan ya el impuesto de compraventa de primera mano. Este se causa sólo en las operaciones realizadas en la entidad federativa por adquisiciones de productos alcohólicos provenientes de otras entidades. Con ello, en cualquier forma, se produce una doble tributación cuando la producción no se origina en el Estado consumidor. El impuesto por las ulteriores ventas se causa con tasas similares a las de ingresos mercantiles pero manteniendo controles y empadronamientos diferentes.

Los requerimientos derivados de la propia mecánica del pago del impuesto, obligan a la práctica continua de visitas oculares a los establecimientos. Tales visitas propician irregularidades administrativas y molestias a los propios causantes que continuamente se ven obligados a atender este tipo de diligencias, practicadas por autoridades diversas, a todos los niveles, desde el federal hasta el municipal. La expedición de marbetes (fajillas para comprobación del pago del impuesto) que deben adherirse a los envases de las bebidas alcohólicas, el sostenimiento de los cuerpos de inspección y el mantenimiento de los registros para el control de los causantes, hacen que por lo general éste sea el renglón impositivo con un costo mayor de administración.

Parece conveniente estudiar la posibilidad de que el impuesto a la producción y compraventa de primera mano de bebidas alcohólicas se incorporara en su totalidad el régimen federal; se lograría mediante el otorgamiento de participaciones a las entidades federativas y a los municipios en relación directa al consumo de estos productos en cada una de ellas. Lo anterior permitiría centralizar el control en organismos de mayor capacidad administrativa y, sobre todo, reducir considerablemente el número de sujetos causantes del impuesto ya que éste podría cubrirse únicamente por los productores, en tasas que permitiesen absorber tanto el impuesto de producción como los de compraventa de primera mano, repercutibles estos últimos a los adquirientes. El impuesto que pudiera generarse en las posteriores operaciones quedaría exclusivamente al control local y englobado dentro del capítulo del impuesto sobre ingresos mercantiles o su equivalente.

#### DERECHOS

Los señalamientos de política fiscal que deben considerarse en relación a este renglón de ingresos puede concretarse en dos aspectos básicos: Por una parte, en el establecimiento de los conceptos generadores y de las tasas correspondientes. En ocasiones el interés de contar con nuevos conceptos de ingresos propicia el establecimiento de conceptos generadores de derechos cuya operación es meramente teórica, ya que no existe la prestación del servicio que lo justifique o bien el establecimiento de cuotas muy elevadas. Esto último obliga a los causantes a realizar, cuando es posible, las operaciones generadoras en otras entidades federativas con tasas más convenientes. Como dato de interés se hace notar que algunas entidades federativas han introducido en su legislación fiscal, derechos a cargo de los particulares por servicios en materia hacendaria cuya obligatoriedad se deriva, de los beneficios que obtienen las empresas al amparo de leyes de protección y fomento (tal es el caso de los llamados derechos de vigilancia). El monto de los derechos es por lo general el resultado de aplicar una tasa sobre el volumen de ingresos sujetos a exención. Una política recomendable como medida para el incremento de los ingresos fiscales por concepto de derechos, es el mejoramiento sustancial de los servicios que

los propician. Experiencias recientes han demostrado que la facilidad en el trámite de determinados servicios como la expedición de placas de circulación de vehículos o la mejoría en la calidad de otros como los de inspección sanitaria, permiten que un mayor número de causantes solicite dichos servicios evitando la evasión y aumentando consecuentemente el volumen de los ingresos.

#### APROVECHAMIENTOS

Las multas por una parte, como sanción a las infracciones cometidas y los recargos por la otra como compensación por la falta de pago oportuno de obligaciones tributarias deben ser cuidadosamente determinadas y observadas en la administración fiscal, no sólo porque constituyen una considerable fuente de ingresos sino principalmente por exigencias de la aplicación de la justicia tributaria. Es práctica frecuente en las entidades federativas que estos renglones sean utilizados como factor de ajuste en las relaciones con los causantes y en la política misma de la administración hacendaria. Si bien es cierto que esos objetivos pueden lograrse en alguna medida también lo es que una política liberal de condonaciones de recargos y de sanciones a la larga produce efectos desfavorables. En efecto, se pierde cierto respeto a la autoridad fiscal y se disminuye el volumen mismo de los ingresos, ya que no sólo privan al Estado de los que por este concepto debieran recibirse, sino que alientan a los causantes a no dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias o no hacerlo oportunamente.

#### PARTICIPACION EN IMPUESTOS FEDERALES

El régimen de impuestos de participación de los estados y municipios en los impuestos federales, plantea dos problemas: el de la estructura misma del sistema de participaciones y el de la mecánica de su distribución y pago.

Por lo que hace al primer punto parece conveniente que se realizara una acción tendiente a revisar las conclusiones de la Tercera Convención Nacional Fiscal,<sup>25</sup> principalmente en aquellos aspectos en los que la participación a las entidades federativas se estableció con base en cuotas fijas y no en determinaciones porcentuales sobre la base imponible o sobre el total de los ingresos sujetos a distribución.<sup>26</sup>

Respecto a la mecánica de la distribución de las participaciones debe recordarse que la Comisión Nacional de Arbitrios cuyo antecedente es la Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios, fue aprobada en la propia Tercera Convención Nacional Fiscal. Este organismo realiza permanentemente esfuerzos tendientes a mantener la mejor relación con las entidades federativas, por una parte, y por la otra, un continuo esfuerzo por actualizar los sistemas de control y de registro que permitan la distribución de las participaciones. Tal situación no siempre encuentra eco en las propias entidades federativas, las que en lo general demuestran poco interés en hacer efectivas esas relaciones. El procedimiento mismo de designación de representantes de los estados ante la Comisión Nacional de Arbitrios y la forma de utilizar los servicios que se derivan del ejercicio de sus funciones deben ser revisados.

<sup>25</sup> Véanse diversas "Memorias" de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de las recomendaciones aprobadas por la Tercera Convención Nacional Fiscal.

<sup>26</sup> Tal es el caso de la participación en el impuesto sobre consumo de gasolina establecido en una cantidad fija por litro, vigente desde 1943, no obstante las modificaciones que en el precio ha sufrido dicho producto.