

Alcances de la exención en el pago del impuesto sobre la renta en la primera enajenación de terrenos ejidales

Lic. Juan Peña Razo

Introducción

Con motivo de la regularización de la tenencia de amplias zonas urbanas, realizada por el Gobierno Federal a través del CORETT y la Procuraduría Agraria mediante el Programa PROCEDE, los vendedores de los terrenos que anteriormente eran propiedad ejidal pretenden acogerse a los beneficios establecidos por las leyes fiscales y agrarias para la primera enajenación de los terrenos en comento.

Como es del conocimiento, a través del tiempo se han cometido una serie de irregularidades: venta ilegal de terrenos, despojos, títulos falsificados, etcétera, ya que el artículo 27 Constitucional hasta antes de la Reforma de 1992 no permitía la enajenación de las parcelas y en general de las tierras ejidales.

Dichas irregularidades minaron sensiblemente la certidumbre en la propiedad y posesión de terrenos rústicos y urbanos; y de las construcciones sobre ellos y afectaron en forma negativa la recaudación de los impuestos municipales, estatales y federa-

les, limitando la acción del gobierno para otorgar servicios públicos adecuados.

Muchas poblaciones y ciudades crecieron en forma desordenada, donde los colonos se negaban a pagar impuestos, pero sí exigían la prestación de servicios, en ocasiones en forma violenta.

Con el objeto de regularizar estas situaciones, el Presidente Carlos Salinas de Gortari alentó la reforma constitucional que facultaba a las entidades ejidales para cambiar el régimen de tenencia de la tierra de ejidal a propiedad privada, en particular en las zonas aledañas a las grandes ciudades.

Por tal motivo, se modificó el artículo 27 Constitucional y la Ley Agraria, creando la Procuraduría Agraria y alentando el desarrollo de los programas de escrituración de CORETT y PROCEDE con el objeto de satisfacer las necesidades populares que reclamaban el derecho a la vivienda y seguridad en su patrimonio.

El propósito del presente trabajo es analizar la naturaleza y los alcances de la exención en el pago del impuesto sobre la renta en la primera enajenación de terrenos que antes de la reforma constitucional se encontraban sujetos al régimen de propiedad ejidal.

Al efecto, se analizará la naturaleza de las exenciones en cuanto al pago del impuesto sobre la renta, la correlación entre las leyes agrarias y las fiscales en lo relativo a la enajenación de terrenos que anteriormente se encontraban sujetos al régimen ejidal. Asimismo, los requisitos que deberá cumplir el vendedor del inmueble a fin de gozar de los beneficios fiscales.

Fundamentos legales

Tanto la propiedad ejidal como las leyes fiscales son reguladas por artículos constitucionales y sus respectivas leyes secunda-

rias. Por un lado, el artículo 27 Constitucional regula el régimen de propiedad de la tierra y establece las diferentes modalidades para la posesión y explotación de la misma y los recursos naturales, entre ellas, la del régimen ejidal y comunal, complementada por su ley reglamentaria, la Ley Agraria de 1992.

Por su parte, la legislación fiscal federal mexicana proviene de los artículos 31 y 73 de nuestra Carta Magna. Los numerales antes citados son cumplimentados mediante el pago de impuestos. El impuesto es la parte de la riqueza exigida al particular por el Estado, para cubrir gastos públicos, conforme a la ley. En este sentido, el artículo 2 del *Código Fiscal de la Federación* los define:

Son impuestos las contribuciones establecidas en ley que deban pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.¹

Por su parte, el artículo 31 fracción IV establece al Estado la potestad tributaria al definirla como el poder jurídico del Estado para establecer contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.

El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos; esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas. Es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.²

El Derecho Fiscal tiene su base fundamental y limitación en los siguientes principios, establecidos por la Constitución General de la República: de legalidad; de proporcionalidad y equidad;

de generalidad; de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos; de irretroactividad de la ley; de la garantía de audiencia; del derecho de petición; y de no confiscación de bienes.

El principio de legalidad consiste, como dice León Duguit, en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial ha dicho que el principio de legalidad consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

El principio de proporcionalidad y equidad también se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, ya que establece que la contribución a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos debe ser “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Sobre este principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual, aun cuando se encuentre localizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución.³

Algunos tratadistas e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han sostenido que, en realidad, son dos conceptos diferentes la proporcionalidad y la equidad.⁴ Este principio de proporcionalidad y equidad se desdobra, a su vez, en otros dos principios, que le son complementarios y que resultan también indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria; estos otros principios son el de generalidad y el de igualdad. El primero consiste en que la ley es una disposición abstracta e impersonal. El segundo significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales.

El principio de que la recaudación tributaria se destine a satisfacer los gastos públicos. El artículo 31 fracción IV de la

Constitución señala la condición de validez constitucional de los tributos que sean dedicados al gasto público.

El de irretroactividad de la ley que consagra el artículo 14 Constitucional ya que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, solo si le beneficia.

El de garantía de audiencia para que el particular pueda ser oído en defensa de sus derechos por las autoridades.

El derecho de petición en los términos del artículo 8 de la Constitución por el cual en un plazo no mayor de cuatro meses debe tomarse una resolución.

Finalmente, el principio de no confiscación de bienes, artículo 22 de la Constitución, en cuanto prohíbe el establecimiento de atributos en sí mismos confiscatorios.

Raúl Rodríguez Lobato en su obra citada en la página 61 considera que "el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato".⁵

Principios reguladores del impuesto

Cuatro principios regulan el establecimiento de impuestos según Adam Smith: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía. El de justicia consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas, y de la observancia de esta máxima depende lo que se llama equidad en la imposición. El de certidumbre es que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, in-

fracciones y sanciones; y el de comodidad señala que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Finalmente, el de economía consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello su recaudación no debe ser onerosa.

Por otra parte, el impuesto debe ser legal, obligatorio, proporcional y equitativo, en favor de la administración centralizada y destinarse a cubrir el presupuesto de egresos; éstos son los llamados requisitos legales.

Sujetos de la relación jurídica

Los impuestos generan una relación jurídica tributaria en la cual participan el Estado, como sujeto activo, y los contribuyentes como sujetos pasivos.

El Estado es el sujeto activo y la persona física o moral que se beneficia especialmente por la realización de una actividad estatal de interés general o la que provoca esa actividad es el sujeto pasivo.

La obligación fiscal puede ser de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, y se relacionan con la determinación de los créditos fiscales, la prevención de la evasión fiscal y de la represión de la evasión fiscal.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un

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

En dicho sentido, el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala como sujetos del Impuesto sobre la Renta.

1º. Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.- Los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan⁶

En el mismo sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla en su artículo 74 el nacimiento de la obligación fiscal.

74.- Están obligados al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, en los casos que señala esta ley o de cualquier otro tipo.

Por su parte, el *Código Fiscal de la Federación* en el artículo 14 define la enajenación de bienes y señala como hecho generador de la obligación tributaria la enajenación de bienes inmuebles realizada por personas físicas.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación en favor del fisco, ya sea propia o de tercero, o bien se trate de una obligación fiscal. En el caso que nos ocupa nos referimos al notario como un sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria.

Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco, como es el caso del notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga, se satisfaga al tributo causado.

La exención

Margáin señala que la exención de pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica. De equidad, porque no es justo que los que cubren un gravamen paguen otro; de conveniencia, para eximir de pago los artículos y servicios de primera necesidad; o de política económica, cuando se desea crear o incrementar ciertas actividades económicas.

Es un privilegio conforme al cual hay una eliminación temporal de materia gravable la cual subsiste mientras exista la disposición legal que la crea y desaparece junto con esa disposición, sin que haya necesidad de tocar el objeto del tributo.⁷

Sobre este particular, resulta interesante la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁸ que distingue entre causante del tributo, no causante del tributo y sujeto exento del tributo, en los siguientes términos.

IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS. CONCEPTO. Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligado al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con lo que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado al crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.

De esta manera podemos concluir que la exención es una liberación de la obligación por disposición de la ley con las siguientes características:

Es un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo. Debe estar expresamente establecida en la ley y su interpretación debe ser de estricto derecho, sin ampliarla o restringirla, ni aplicarla por analogía o mayoría de razón.

Es para el futuro, sería indebido y causa de inseguridad jurídica que el particular pretendiera darle efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de ella.

Es temporal y personal, porque sólo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la decreta y porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal.

El Estado, como atributo inherente a su soberanía, está dotado de la potestad tributaria y por ella está facultado no sólo para establecer los tributos que considere necesarios para satisfacer los gastos públicos, sino también para graduar la medida de la imposición y el posible establecimiento de exenciones.

Responsabilidad solidaria del notario

El *Código Fiscal de la Federación* en el artículo 26 fracción I establece:

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.⁹

El artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la obligación del pago para todos los residentes en el país, sin excepción alguna, a fin de cumplimentar el mandato constitucional relativo a la generalidad de los impuestos. Sin embargo, para

poder aplicar los principios de proporcionalidad e igualdad señalados por el propio ordenamiento constitucional, en el mismo título IV donde se señala el nacimiento de la obligación fiscal, menciona los casos en los cuales los contribuyentes se encuentran exentos del pago.

Al considerar como exento a un contribuyente no se extingue la obligación fiscal. La exención del pago es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica. En el caso que nos ocupa, la exención del pago del impuesto sobre la renta contemplada en la fracción XXVIII del artículo 77 de la Ley del I.S.R., en la primera enajenación de un bien inmueble que ha cambiado del régimen de propiedad ejidal al de propiedad privada, fue creada por razones de equidad, de conveniencia y de política económica.

De equidad, por la situación precaria y lastimosa en que viven los ejidatarios; de conveniencia, por las dificultades para determinar el Impuesto sobre la Renta; y de política económica, para que a los ejidatarios el que reciban el dinero por la enajenación de tierras ejidales, les permita impulsar las labores del campo o dedicarse a otro tipo de actividades.

Para determinar la base gravable en la enajenación de inmuebles, el Código Fiscal de la Federación considera en el artículo 14 fracción I y la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 96 señalan la forma de calcularlo y las deducciones admisibles.

La obligación y la exención fiscal

El artículo 1º del *Código Fiscal de la Federación* establece: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin

perjuicio en lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una distribución a un gasto público específico".¹⁰

Son responsables solidarios con los contribuyentes

I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

La ley del Impuesto sobre la Renta establece la exención del pago de impuesto sobre la renta por la obtención de diversos ingresos. En el caso que nos ocupa dice:

Art. 77. No se pagará impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

Fracción XXVII. Los que se deriven de la enajenación de derechos parcelarios, así como de las parcelas sobre las que se hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

La legislación agraria 1992

Al agotarse la Reforma Agraria, producto de la Revolución Mexicana y establecida en la Constitución de 1917, por el excesivo reparto de la tierra, el aumento de la población, la falta de programas adecuados para hacerlo productivo, la inseguridad en la tenencia de la tierra y la situación de pobreza y miseria de la mayoría de los campesinos, se reformó el artículo 27 Constitucional y consecuentemente surge la actual Ley Agraria, dándose grandes cambios estructurales que podría sintetizar en los siguientes puntos:

1. Se declara el fin del reparto agrario y se derogan las fracciones del artículo 27 Constitucional referentes a los procedimientos para la dotación de tierras.

2. Se da reconocimiento a la personalidad jurídica de los núcleos de población ejidal y comunal, y la propiedad de sus tierras.

3. Se establece la seguridad plena a las tres formas de propiedad rural:

Ejidal, Comunal y la Pequeña Propiedad Individual.

4. Se sustituye el sistema tutelar burocrático dando autonomía a la vida interna de los ejidos y comunidades.

5. Se establece la posibilidad de formar sociedades civiles y mercantiles en el agro.

6. Se establecen los Tribunales Agrarios y la Procuraduría Agraria como organismo descentralizado.

7. Se prohíbe en forma expresa el latifundio.

8. Se rompe la dependencia corporativa y se limita el poder del Ejecutivo al remitir muchas de sus facultades a Tribunales autónomos.

Congruentes con las reformas constitucionales de enero de 1992, el 26 de febrero del mismo año se publicó la nueva Ley Agraria, de la cual transcribimos los artículos referidos al tema que nos ocupa:

El artículo 43 señala: "Son tierras ejidales y por tanto están sujetas a las disposiciones relativas de esta ley las que han sido dotadas al núcleo de población ejidal o incorporadas al régimen ejidal".

"Artículo 44.- Dice: para efectos de esta ley las tierras ejidales, por su destino se dividen en:

I.- Tierras para el asentamiento humano.

II.- Tierras de uso común; y

III.- Tierras parceladas".

“Artículo 63.- Menciona: las tierras destinadas al asentamiento humano integran el área necesaria para el desarrollo de la vida comunitaria del ejido, que está compuesta por los terrenos en que se ubique la zona de urbanización y su fundo legal. Se dará la misma protección a la parcela escolar, la unidad agrícola industrial de la mujer, la unidad productiva para el desarrollo integral de la juventud y a las demás áreas reservadas para el asentamiento”.

“Artículo 64.- Señala: las tierras ejidales destinadas por la asamblea al asentamiento humano conforman el área irreductible del ejido y son inalienables, imprescriptibles e inembargables, salvo lo previsto en el último párrafo de este artículo. Cualquier acto que tenga por objeto enajenar, prescribir o embargar dichas tierras será nulo de pleno derecho.

Las autoridades federales, estatales y municipales y, en especial, la Procuraduría Agraria, vigilarán que en todo momento quede protegido el fundo legal del ejido. A los solares de la zona de urbanización del ejido no les es aplicable lo dispuesto en este artículo.

El núcleo de población podrá aportar tierras del asentamiento al municipio o entidad correspondiente para dedicarlas a los servicios públicos, con la intervención de la Procuraduría Agraria, la cual se cerciorará de que efectivamente dichas tierras sean destinadas a tal fin”.

“Artículo 68.- Anota: Los solares serán de propiedad plena de sus titulares. Todo ejidatario tendrá derecho a recibir gratuitamente un solar al constituirse, cuando ello sea posible, la zona de urbanización. La extensión del solar se determinará por la asamblea, con la participación del municipio correspondiente, de conformidad con las leyes aplicables en materia de fraccionamientos y atendiendo a las características, usos y costumbres de cada región.

La asamblea hará la asignación de solares a los ejidatarios, determinando en forma equitativa la superficie que corresponda a cada uno de ellos. Esta asignación se hará en presencia de un representante de la Procuraduría Agraria y de acuerdo con los solares que resulten del plano aprobado por la misma asamblea e inscrito en el Registro Agrario Nacional. El acta

respectiva se inscribirá en dicho Registro y los certificados que éste expida de cada solar constituirán los títulos oficiales correspondientes.

Una vez satisfechas las necesidades de los ejidatarios, los solares excedentes podrán ser arrendados o enajenados por el núcleo de población ejidal a personas que deseen avecindarse.

Cuando se trate de ejidos en los que ya esté constituida la zona de urbanización y los solares y hubieren sido asignados, los títulos se expedirán en favor de sus legítimos poseedores”.

Artículo 69.- Menciona: La propiedad de los solares se acreditará con el documento señalado en el artículo anterior y los actos jurídicos subsecuentes serán regulados por el derecho común. Para estos efectos los títulos se inscribirán en el Registro Público de la Propiedad de la entidad correspondiente”.

“Artículo 86.- Dice: la primera enajenación a personas ajenas al núcleo de población de parcelas sobre las que se hubiese adoptado el dominio pleno, será libre de impuestos o derechos federales para el enajenante y deberá hacerse cuando menos al precio de referencia que establezca la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o cualquier Institución de crédito”.

Por su parte, los artículos 15, 16 y 20 señalan los requisitos para ser ejidatario, la forma en que se acredita y cómo se pierde dicha calidad.

Sistema fiscal mexicano

El sistema fiscal mexicano ha establecido dos tipos de normas para cumplir con las obligaciones fiscales:

La primera, en la cual se establece al contribuyente el deber de la “iniciativa fiscal”, que le permite realizar espontáneamente sus obligaciones fiscales como son: a) Inscribirse en los padrones

fiscales, b) Determinar que se ha causado un impuesto, c) Cuantificar el mismo, d) Enterarlo o pagarlo, y e) Elaborar acciones de control, para que se pueda revisar por parte de las autoridades hacendarias el efectivo cumplimiento de todas sus obligaciones fiscales.

La segunda, se dirige a las autoridades que ejercen la administración fiscal para que realicen sólo actividades de comprobación que tiendan a verificar si los causantes cumplieron íntegra y espontáneamente sus obligaciones; y en caso negativo, se les faculta para imponer las sanciones consecuentes a tales omisiones, insuficiencias o extemporaneidad.

Es el Estado el que crea un particular y propio sistema fiscal con la idea de que le permita recabar oportunamente las contribuciones.

En materia fiscal, el Estado tiene un especial interés en que se cumplan las obligaciones fiscales puntualmente, en especial las que se refieren al pago de las mismas, pues solo si se hacen llegar al Erario Público los recursos financieros necesarios, permitirán al Estado desarrollar sus actividades, de tal manera que el cumplimiento de las obligaciones fiscales viene a constituir una auténtica necesidad social digna de ser protegida jurídicamente.¹¹

El no cumplir las obligaciones fiscales constituye un ataque grave a valor fundamental de la sociedad actual; por ello la administración tributaria debe actuar con energía para consolidar una “conciencia fiscal colectiva” que permita que los contribuyentes se den cuenta de la importancia de aportar sus contribuciones oportunamente.

Las infracciones fiscales

La justificación de las obligaciones fiscales deriva de la necesidad que tiene el Estado de disponer de recursos financieros para realizar sus fines. El impuesto tiene una finalidad social, es un medio eficaz para lograr una más justa redistribución de rentas

y riquezas. Es el medio más importante para el logro del bienestar social y de la convivencia comunitaria.

La criminalización de las infracciones tributarias puede responder a la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, justo y equitativo con contraprestaciones y servicios adecuados, o bien a la comprobación estadística de que casi todos defraudan, por lo que es necesario desencadenar el terror fiscal con persecución penal, para que la gente pague los tributos.

La infracción fiscal es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Aquí se incluyen las violaciones de preceptos que impongan deberes formales y sustanciales de colaboración con el Fisco, tanto de los contribuyentes como de las autoridades. La infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución de los prohibidos.

Se distinguen dos tipos de infracciones fiscales: las sustantivas y las formales. La primera está constituida por actos u omisiones mediante los cuales el sujeto pasivo disminuye la base imponible o evita por otros medios que el Fisco perciba la cantidad de dinero que legalmente le corresponda recibir. Se consideran infracciones que lesionan algún bien jurídico. La segunda está configurada por actos u omisiones del sujeto pasivo que puedan crear un riesgo dirigido contra un bien jurídico, pero que independientemente de la lesión de éste, la sola puesta en peligro de que Hacienda no pueda enterarse de que se han cumplido con las obligaciones fiscales, da lugar a la consumación de estos tipos penales.

Las infracciones contemplan supuestos de incumplimientos formales, mientras que los tipos de defraudación fiscal se refieren a vulneraciones normativas de carácter sustantivo, diferenciando la infracción en sí misma de las circunstancias agravantes. Tales conductas se encuentran definidas en los artículos 70 al 91 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando un contribuyente deja de ingresar dentro de los plazos previstos todo o parte de la deuda tributaria comete una infracción fiscal, la cual al ser descubierta se sanciona pecuniariamente con los cargos correspondientes y, en ocasiones, con multa. Ahora bien, si el incumplimiento a la obligación tributaria no fue debido a simple negligencia, sino fue provocado intencionalmente, concretándose un perjuicio al Fisco Federal, dicho comportamiento podrá ser tratado desde el Derecho Penal; es decir, podrá ser constitutivo de algún delito fiscal contra la Hacienda Pública, por el cual será castigado con una pena y con una multa.

Conclusiones

I.- Al convertirse México de un país rural a un país urbano con un crecimiento poblacional desmesurado, ha provocado una serie de problemas en las ciudades y en los poblados, afectando en muchos casos terrenos ejidales, con una serie de prácticas indebidas y a veces delictuosas.

II.- El Gobierno mexicano está tratando de regularizar la tenencia de la tierra a través de la Comisión para la Regularización de la Tenencia de la Tierra (CORETT) y de la Procuraduría Agraria, tomando como base las reformas al artículo 27 Constitucional y a la Ley Agraria, ambas en 1992.

III.- El Estado mexicano ha desarrollado un sistema fiscal muy complejo para la recaudación de contribuciones que le permitan expensar los gastos públicos. Este sistema se fundamenta en los principios de proporcionalidad y equidad; establece pocas exenciones y hoy en día aumenta la presión para que los mexicanos cumplan con sus obligaciones fiscales, creando nuevos delitos e incrementando las sanciones.

IV.- El *Código Fiscal de la Federación* y la Ley del Impuesto sobre la Renta, marcan las pautas a seguir para señalar los sujetos de la obligación fiscal con base en dos principios: la iniciativa fiscal del contribuyente y la actividad de comprobación de la autoridad; las materias gravables, la cuantía de los impuestos, la forma de enterarlos y las sanciones por el incumplimiento de las normas.

V.- La Ley Agraria de 1992 modificó sustancialmente el régimen de propiedad de la tierra. Los artículos 43 y 44 de la Ley definen las tierras ejidales y las dividen en tierras para el asentamiento humano, de uso común y parceladas. En otros artículos el ordenamiento autoriza al cambio de régimen de propiedad de las tierras a dominio pleno, a aportar tierras al Ayuntamiento o al Estado para servicios públicos; a dotar de solares, a los ejidatarios e inclusive a rentar y enajenar dichos solares y finalmente libera del pago del impuesto la enajenación de parcelas al dominio pleno cuando se realiza la primera vez.

VI.- El artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala una exención de dicho impuesto para cuando por primera vez se enajenan los derechos parcelarios, en donde quedan contempladas las tierras de asentamiento humano, de uso común y las parcelas, para pasar al dominio pleno. También se incluyen los derechos de los comuneros.

VII.- Los artículos 15 y 16 de la Ley Agraria señalan los requisitos para ser ejidatario y la forma en que se acredita, y el 20 como se pierde dicha calidad.

VIII.- Por lo anteriormente expuesto concluimos que el beneficio que otorga el artículo 77 fracción XXVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta involucra la primera enajenación que se haga de las parcelas, de los lotes urbanos y de los derechos de uso común. Este beneficio se extiende a los derechos de los comuneros.

BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ROMERO, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*. 12ª ed. actualizada. México: Editorial Porrúa, 1995.
- ACOSTA ROMERO, Miguel y Eduardo López Betancourt. *Delitos Especiales*. México: Editorial Porrúa, 1990.
- Código Fiscal de la Federación*. 12ª ed. México: Tax Editores Unidos, 1997.
- Constitución General de los Estados Unidos Mexicanos. *Diario Oficial de la Federación*. 3 de julio y 22 de agosto de 1996.
- DE PINA, Rafael; *Diccionario de Derecho*. 15ª ed. México: Editorial Porrúa, 1988.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. 14ª ed. México: Editorial Porrúa, 1967.
- GONZÁLEZ SALAS Campos, Raúl. *Los Delitos Fiscales*. Estudio monográfico. México: Pérez Nieto Editores, 1995.
- Ley Agraria*. México: Editorial Pac, 1992.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta*; 12ª ed. México: Tax Editores Unidos, 1997.
- PALOMAR DE MIGUEL, Juan. *Diccionario para Juristas*. México: Mayo Ediciones, 1981.
- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta*. 12ª ed. México: Tax Editores Unidos, 1997.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho fiscal*. México: Editorial Harla, 1986 (Col. Textos Jurídicos Universitarios).

NOTAS

1. *Código Fiscal de la Federación*. Prontuario Tributario, 1997.
2. Raúl Rodríguez Lobato. *Derecho fiscal*. México: Editorial Harla, 1986.
3. Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación*, 1965. Primera Parte, Pleno, Tesis II, p. 42.
4. José Rivera Pérez Campos. "Proporcionalidad y equidad en los impuestos". *Revista de Investigación Fiscal*, núm. 51; Emilio Margáin. "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano". San Luis Potosí: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967, p. 109.
5. Raúl Rodríguez Lobato. *supra*.
6. *Ley del Impuesto sobre la Renta*. Prontuario Tributario Correlacionado, 1997.
7. Raúl Rodríguez Lobato. *supra*.
8. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo en Revisión 1532/79, 27 de octubre 1980.
9. *Código Fiscal de la Federación*. Prontuario Correlacionado, 1997.
10. *Código Fiscal de la Federación*, *supra*.
11. Raúl González Salas Campos. *Los delitos fiscales*. México: Pérez Nieto Editores, 1995.