

CAPÍTULO SEGUNDO

LEYES PRECURSORAS EN MATERIA TRIBUTARIA

El Estado debe garantizar el derecho a la vivienda adecuada por medio de distintas obligaciones de prestación positiva, ya sea mediante el gasto público o a través del instrumento tributario. Por el lado del gasto público, el presupuesto federal se ejerce con programas, proyectos o fondos. Y del lado del instrumento tributario, el legislador puede crear incentivos con la finalidad extrafiscal de generar vivienda adecuada. Dichos incentivos fiscales representan para el Estado un gasto fiscal, pues se trata de dinero que deja de recaudar. En este apartado, corresponde analizar el instrumento fiscal a partir de sus antecedentes legislativos.

Desde la creación del Impuesto sobre la Renta (ISR) en 1925, la historia moderna de México registra que el alquiler de vivienda siempre ha estado sujeto a algún gravamen. El ISR desde sus orígenes gravaba al propietario (oferta) y no consideraba deducción al pago de alquiler de vivienda como un gasto personal e indispensable del arrendatario (demanda). A nivel local, en el IP del Distrito Federal de 1947, por el contrario, gravaba al arrendatario en su calidad del poseedor del bien inmueble, quien a su vez podía repercutirlo contra el propietario y en consecuencia restarlo del pago de la renta. En las siguientes líneas se analizan a detalle los distintos impuestos que han gravado el alquiler a partir de 1925.

I. ¿CÓMO SE HA GRAVADO EL ALQUILER DE VIVIENDA EN MÉXICO?

La fiscalidad del alquiler de bienes inmuebles destinados a casa habitación no ha formado parte de una política pública explícita del Estado mexicano para incentivar el mercado formal de alquiler y muchos menos ha formado parte de la política que aliente la vivienda adecuada. La evidencia resulta contundente: existe un alto porcentaje de evasión del ISR por esta actividad económica.⁷⁷ Se advierte un grave problema tanto en la fiscalidad como en la fiscalización de esta actividad por parte de la autoridad administrativa tanto federal como local.

Un diagnóstico profundo sobre la fiscalidad del alquiler en México requiere de un conocimiento de las leyes precursoras en esta materia. Cabe señalar que a partir de la primera LISR (1925) no ha existido una política pública sostenida y encaminada a incentivar el alquiler de casas habitación. Los antecedentes aportan un parámetro de la evolución o involución —según sea el caso— de los impuestos en este rubro. Además, los antecedentes permiten observar, primero, si fueron gravados estos ingresos, cómo estuvieron gravados y, segundo, si fueron parte de una política del Estado mexicano para incentivar el alquiler de vivienda.

Con el propósito de tener un panorama amplio, se analizan los antecedentes legislativos de la fiscalidad del alquiler de vivienda tanto a nivel federal como local: el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, el Impuesto al Valor Agregado, y a nivel estatal el IP del Distrito Federal. Cabe señalar que

⁷⁷ De acuerdo con el estudio de David Cantalá y otros, para 2006 la evasión fiscal estimada en México en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas con ingresos por alquiler representó el 64%, lo que equivale a 0.2% del Producto Interno Bruto (PIB). Cantalá, David *et al.*, *Evasión fiscal en el Impuesto sobre la Renta de personas físicas con ingresos por alquiler*, México, El Colegio de México, 2006, p. 4.

Y en la actualidad desafortunadamente no contamos con cifras precisas sobre el problema de la evasión de impuestos en la República mexicana.

el IP de 1941 estableció el cálculo del predial con base en los ingresos recibidos por concepto de alquiler de vivienda.

II. ¿CÓMO EL ISR DE 1925 GRAVÓ EL ALQUILER DE VIVIENDA?

El ingreso por el alquiler sobre bienes inmuebles para casa habitación ha estado gravado desde el primer Impuesto sobre la Renta que data de 1925.⁷⁸ Dicho impuesto estableció el primer incentivo fiscal en esta materia consistente en una exención total a favor de los arrendadores (los “caseros”) (artículo 24, fracción I).⁷⁹ Aquí pudiera pensarse que se trataba de la no sujeción al ISR; sin embargo, si analizamos el hecho imponible de ese impuesto se observa que sujetaban al pago del impuesto todos los ingresos o ganancias obtenidos en territorio nacional de los mexicanos domiciliados en la República mexicana o fuera de ella.⁸⁰ Así, la norma de sujeción era el artículo 1o. y la norma de exención fue el artículo 24 fracción I. De tal suerte, que el ingreso procedente de alquiler de la renta estaba sujeto al ISR de acuerdo con su hecho imponible al contemplar todos los ingresos obtenidos en territorio nacional, pero la norma de exoneración del artículo 24 estableció la exención del pago del ISR a los ingresos procedentes de alquiler de vivienda.⁸¹

⁷⁸ En este apartado únicamente nos referimos a los antecedentes legislativos después de la Revolución mexicana, pues antes de este acontecimiento nuestro sistema tributario era caótico y poco sistemático.

⁷⁹ Que a la letra decía, artículo 24 fracción I: “No causarán el impuesto los ingresos procedentes: I. De renta de inmuebles, ni de alquiler de muebles”.

⁸⁰ Zavala Flores, Ernesto, *Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México*, p. 632, disponible en: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jacdermx/cont/99/dtr/dtr7.pdf>.

⁸¹ Véase Ariza Rodríguez, Dominga, “La sutil diferencia entre exenciones y no sujeciones”, *Económicas CUC*, Barranquilla, vol. 32, núm. 1, noviembre de 2011, p. 46.

III. ¿CÓMO EN 1941 EL DISTRITO FEDERAL GRAVÓ EL ALQUILER DE VIVIENDA?

El 31 de diciembre de 1941, el presidente Manuel Ávila Camacho expidió la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Ahí reguló el impuesto sobre la propiedad raíz rústica y urbana en el Distrito Federal. Se estableció el IP a propiedades destinadas al alquiler total o parcial, y la base imponible consistía en el 12.6% mensual sobre el 87% del promedio de las rentas mensuales que producían o hubiesen sido susceptibles de producir.

Además se incluían las partes ocupadas por los propietarios.⁸² También se gravó el alquiler de casas amuebladas o cuartos relacionados con negocios o empresas y la base era el 12.60 al millar anual sobre su valor catastral, ya sea que se explotaran directamente por sus propietarios o por terceros. También se gravaron los edificios catalogados “monumentos” y su base gravable fue el 6.3% sobre el promedio de las rentas que se producían o que eran susceptibles de llegar a producir, incluyendo las partes ocupadas o aprovechadas por los propietarios.

A partir de 1941 se tomaba en cuenta el ingreso por alquiler de bienes inmuebles para el cálculo de la base imponible de este impuesto del Distrito Federal. Esto fue declarado inconstitucional en 2008 y hoy no existe esta base sobre ingresos por alquiler.

Respecto de los predios edificados en regiones no catastradas, la base gravable del predial de las casas en alquiler total o parcialmente era del 12% mensual sobre el 87% de las rentas mensuales que producían o hubiesen sido susceptibles de producir. También se incluían las partes ocupadas por los propietarios. Es decir, se gravaban de igual forma tanto las casas catastradas como las que no estaban catastradas.

Por otro lado, dicha Ley estableció una estimativa o presuntiva provisional para el cálculo del impuesto cuando se realizaban mejoras a los inmuebles y no se podía determinar si se destinaban a alquiler para casa habitación.

⁸² Artículo 30, fracción II.

Cuadro 1. Estimativa en mejoras de inmuebles

<i>Estimativa (artículo 34)</i>	<i>Base gravable</i>	<i>Tasa</i>	<i>Temporalidad</i>
Zonas catastradas	Avalúo del terreno más el avalúo que declaró el contribuyente por la inversión en mejoras.	12.60 al millar para determinar la cuota.	Era provisional mientras se descubrían los productos si el predio era dedicado al alquiler o habitación.

FUENTE: Elaboración propia con base en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal de 1941.

Esta Ley tomaba en consideración ingresos por alquiler de bienes inmuebles para la constitución de la base imponible.

Cuadro 2. Composición de la base imponible del IP por ingresos obtenidos por alquiler

<i>Base imponible</i>	<i>Deducciones</i>
Monto de la renta mensual	
<i>Cuando los contratos de alquiler en los que las rentas eran pagadas por anualidades o por cualquier otro periodo mayor de un mes, se hacía el cálculo para determinar la renta mensual.</i>	<i>Servicios de luz, fuerza, calefacción o teléfonos en el interior de las habitaciones o locales se deducían del costo de esos servicios, mediante la comprobación respectiva.</i>

En 1947 el presidente Miguel Alemán expidió el decreto que reformó la Ley del IP del Distrito Federal, y el IP se causaba en los predios urbanos sobre la tierra, mejoras y construcciones, así como en los predios rústicos sobre la tierra, las mejoras que no hubiesen destinadas a la labor del predio y a las construcciones de lujo o de placer. En estas reformas se consideró como contribuyente al propietario o poseedor de la tierra o de las construcciones y en el último supuesto permitía la repercusión sobre el propietario, es decir, gravaba al arrendatario como poseedor del bien inmueble. En el caso de que no hubiera propietario, o hubiese

sido conocido o estuviese registrado, el poseedor era el sustituto del contribuyente y tendría que pagar el IP.

Cuadro 3. Los elementos cuantitativos del predial con base en el valor catastral

<i>Base imponible</i>	<i>Causación</i>	<i>Tasa</i>	<i>Impuesto anual</i>
Valor catastral de la tierra y, en su caso, el de las mejoras y construcciones	El impuesto se causaba sobre el 50% de esos valores.	Tasa del 12.6 al millar anual.	El impuesto anual era la suma de los productos de la aplicación de la tasa al 50% de los valores catastrales y se elevaba o disminuía al número entero más próximo, superior o inferior, según llegaba o no a cincuenta centavos, respectivamente. Y de la misma forma se calculaban las cuotas bimestrales.

Cuadro 4. Base gravable sobre ingresos por alquiler

	<i>Base gravable</i>	
Rentas	Se requería presentar una declaración de las rentas vigentes, además tenían obligación de registrar los contratos de alquiler a los quince días de celebración de los mismos.	12%
Rentas congeladas en vigor	Las rentas totales del predio sin conservar vacíos ni los locales ocupados por los propietarios y tuvieron el derecho de reducir en el monto del impuesto la cantidad necesaria para que éste no excediera dicho porcentaje.	12%

FUENTE: Elaboración propia con base en la Ley que reformó el IP del Distrito Federal de 1947.

Dicho impuesto no permitía ningún tipo de deducciones, pero existía la opción de establecer la base del impuesto sobre el valor catastral o bien sobre base de rentas. Respecto a la base catastral, se hacía con referencia al valor catastral de la tierra y se acumulaban las mejoras hechas en 50%. Respecto a la base sobre rentas, para calcularlas existía la obligación de registrar los contratos de alquiler.

El presidente Adolfo Ruiz Cortines expidió el 31 de diciembre de 1953 la LISR. En el artículo 1o. establecía que se gravaban los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Era un impuesto cedular que gravaba a las sociedades mercantiles por los ingresos obtenidos del alquiler de bienes inmuebles, y dichos ingresos estaban sujetos a la cédula I del comercio. En caso de que hubiesen obtenido otros ingresos gravables en la misma cédula se acumularían para determinar la utilidad gravable (artículo 24). En esta Ley se incorporaron deducciones con el fin de gravar la utilidad neta de la sociedad mercantil que había obtenido ingresos por el alquiler de bienes inmuebles.

Cuadro 5. Deducciones permitidas en la Ley del ISR de 1953

<i>Deducciones:</i>	
I.	Las contribuciones prediales
II.	El importe de las primas pagadas a instituciones mexicanas por seguros sobre los inmuebles arrendados.
III.	Los gastos generales de administración y de operación de los inmuebles, incluyendo en ellos los sueldos, salarios, emolumentos y honorarios, siempre que hayan pagado por estos últimos el Impuesto sobre la Renta.
IV.	Los gastos de conservación para mantener los inmuebles en buenas condiciones, siempre que no se agregue un nuevo valor a los bienes.
Hasta el 5% anual por concepto de depreciación de las construcciones, pudiendo aumentarse este porcentaje cuando la Secretaría de Hacienda lo autorice.	
<i>Base gravable del impuesto:</i>	
La utilidad gravable que era la diferencia resultante entre el ingreso percibido durante un ejercicio y las deducciones permitidas en dicha Ley.	

FUENTE: Elaboración propia con base en la LISR de 1953.

En el ISR de 1953 también se permitía deducir del impuesto el alquiler de los inmuebles destinados directamente a los fines específicos del negocio en el caso de las sociedades que explotaban patentes aduanales; así como el pago de las primas a instituciones mexicanas por seguros contra riesgos de la propiedad inmueble o mueble del negocio y los gastos de conservación del bien inmueble (artículo 29). Estas deducciones obedecían a gastos ordinarios e indispensables para los fines del negocio.

Estos ingresos estaban sujetos a la tasa sobre utilidades excedentes. Los contribuyentes estaban obligados a efectuar tres pagos provisionales durante los primeros quince días de los meses quinto, noveno y duodécimo de su ejercicio.

Esta Ley gravaba en la cédula VI sobre imposición de capitales el alquiler de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras. En esta misma cédula se consideraban exentos los ingresos procedentes de alquiler de inmuebles con excepción de lo dispuesto en el artículo 24 que se refería a los ingresos de las sociedades mercantiles. Las ganancias distribuibles de las compañías que obtenían ingreso por alquiler, estaban gravadas conforme al balance (fracción X del artículo 125).

Se establecía la obligación a los arrendadores de locales causantes de las cédulas I, II, III y V, a enviar a la oficina receptora de su jurisdicción copia de los contratos celebrados dentro de los diez días siguientes a la fecha en la cual se celebró el contrato (artículo 210).

El espíritu de esta Ley era gravar ingresos y utilidades netas, por lo que las deducciones obedecían a gastos para la realización de una actividad económica y que no reflejaban la capacidad contributiva del contribuyente.

El 31 de diciembre 1964, el presidente Gustavo Díaz Ordaz publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el nuevo Impuesto sobre la Renta que gravaba los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modificaban el patrimonio del contribuyente provenientes de productos o rendimientos del capital, el trabajo o la combinación de ambos.

Se gravaban los ingresos derivados del alquiler de inmuebles en relación con la actividad mercantil del causante mayor (\$150,000.00 o percepciones menores en un ejercicio irregular) y se acumulaban con los obtenidos en efectivo, en especie o en crédito, además de los que se obtenían en territorio nacional o en el extranjero. La base del impuesto de los causantes mayores era el ingreso global de la empresa, que era la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esa Ley.

De los ingresos acumulables se permitía hacer la deducción de las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en activos fijos tangibles, propiedad de terceros que, de conformidad con los contratos de alquiler o de concesión respectivos, quedaran a beneficio del propietario, se amortizaran durante el periodo de vigencia del contrato de alquiler o de la concesión. Si el contrato o la concesión fueran por tiempo indefinido, la amortización se haría en cinco anualidades salvo modificación autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (artículo 21, párrafo VI). También indicaba: la depreciación y amortización empezará a deducirse a elección del causante a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El causante podrá no iniciar la depreciación o la amortización para efectos fiscales. En este caso podrá hacerlo con posterioridad, pero perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos calculadas aplicando los porcentos indicados en la fracción I (párrafo VIII del artículo 21). El artículo 34 establecía la cuota fija que debería aplicarse a los ingresos de los causantes mayores.

También estaban sujetos al impuesto sobre productos o rendimientos de capital los ingresos procedentes del alquiler o subalquiler de inmuebles urbanos (artículo 60, párrafo IV).

La base del impuesto sobre los ingresos percibidos por alquiler o subalquiler era la que resultaba de deducir las rentas percibidas al 30% de las mismas, por conceptos de contribuciones locales, depreciación, reparaciones y otros gastos. En el caso de subalqui-

ler sólo se deducía el importe de las rentas que pagaba el arrendatario al arrendador.

El impuesto sobre dichos ingresos se determinaba con base en la renta mensual a cada unidad, departamento, casa habitación o local independientemente de la forma de pago pactada y del número de copropietarios entre quienes se distribuía la renta. Y las tasas eran conforme a lo siguiente:

- I. Si el ingreso proviene de contratos de alquiler o subalquiler prorrogados por disposición de la Ley (rentas congeladas) 0.14%

- II. Si se trata de rentas de \$1.00 a \$700.00 mensuales 0.75%

- III. Si se trata de rentas de \$700.01 mensuales en adelante. 5.00%

El impuesto se cubría mediante la cancelación de estampillas en los recibos que acreditaran el pago de las rentas. Los arrendatarios y subarrendatarios estaban obligados a recabar dichos recibos.

Es decir, la base imponible de dicho impuesto se conformaba por los ingresos percibidos por alquiler o subalquiler, por lo que se calculaba sobre las rentas y se permitía hacer deducciones y amortizaciones.

El 30 de diciembre de 1980, con el presidente José López Portillo, se publicó la anterior LISR. En el capítulo de las deducciones generales, en el artículo 25, se estableció que no serían deducibles:

- XIV. Los pagos por el uso o goce temporal de casas habitación, casas de recreo, aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del gobierno federal para ser explotados comercialmente, sólo serán deducibles en los casos, con las condiciones y requisitos que señale el reglamento de esta Ley.

IV. ¿CÓMO EL ISR DE 2002 GRAVÓ LOS INGRESOS POR ALQUILER DE VIVIENDA?

En nuestro estudio la figura del alquiler se contrasta con la compraventa de vivienda, esto con el propósito de establecer un parámetro de comparación del tratamiento fiscal entre ambos conceptos que permitan al particular acceder a una vivienda adecuada, lo cual nos ayuda a analizar la ruta de la política del Estado mexicano en esta materia. Así, en la compraventa a partir de la Ley del ISR de 2002 hubo un cambio importante sobre la deducción de intereses hipotecarios y que comenzó a operar en 2004, esto es, las personas físicas que obtuvieron intereses reales por créditos hipotecarios efectivamente pagados en 2003 podían deducirlos en su declaración anual. Este beneficio a la fecha sigue vigente y permite el apalancamiento del inversionista con la deducción de intereses hipotecarios por la compra de un bien inmueble y que decida destinarlo al alquiler de casa habitación. Sin embargo, es importante destacar que alquilar un bien hipotecado con autorización de la institución crediticia, es una práctica muy recurrente.

Posteriormente, en 2005, en el ámbito de ingresos por alquiler, en la Ley del ISR se incorporó un incentivo que consistió en deducir en el ISR el impuesto local sobre ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Dicha deducción sigue vigente en la Ley del ISR.

Después de este repaso sobre la evolución legislativa del ISR y del IP en el Distrito Federal, cabe apuntar que no hubo una clara política fiscal para incentivar el alquiler de vivienda en México, dado que no existió continuidad en los incentivos fiscales y no ayudó a germinar un mercado de casas habitación en alquiler. En cuanto a la evolución legislativa del IVA, a continuación se analiza su regulación con el antecedente de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

V. ¿CÓMO GRAVÓ LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES DE 1947 EL ALQUILER DE VIVIENDA?

De acuerdo con el artículo 1o. de dicha Ley, que estableció el hecho imponible del impuesto, no se sometió al pago de este impuesto a las personas que hubieren obtenido ingresos por alquiler de vivienda. Es decir, los ingresos por alquiler no estaban sujetos al pago de este impuesto.

VI. ¿CÓMO EL IVA GRAVA EL ALQUILER DE VIVIENDA?

Con la introducción del Impuesto al Valor Agregado y su publicación el 29 de diciembre de 1978, cambió la situación de la anterior Ley y se exentaba el alquiler de casa habitación. Es decir, de la no sujeción se pasó a la exención en el IVA.

El artículo 19 sancionaba:

Para los efectos de esta Ley, se entiende por uso o goce temporal de bienes, el alquiler, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Y el artículo 20 dispone:

No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

I. El suelo.

II. Inmuebles destinados exclusivamente para casa habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada a casa habitación. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.

Entonces, se observa que sobre el impuesto indirecto no ha se ha gravado el ingreso por alquiler de vivienda, salvo que la vivienda se alquile con fines de lucro, es decir, como si fuese un alquiler de acuerdo con la plataforma Arbnb o que la vivienda esté amueblada.

No obstante, respecto al impuesto directo se concluye que el ingreso por el alquiler de vivienda estuvo de forma itinerante gravado por el IP del Distrito Federal y el ISR. En ambos casos, es decir, tanto en los impuestos directos como indirectos, no hay manera de vislumbrar el propósito del legislador sobre su política fiscal para incentivar el mercado de alquiler. Sin embargo, se intuye que el legislador decidió gravar el ingreso por el alquiler vía ISR y no IVA porque no quiso gravar al arrendatario debido a la mecánica propia del IVA, pues se hubiese trasladado al arrendatario el IVA en el precio del alquiler como sujeto pasivo material de este impuesto.

Respecto al impuesto directo, en resumidas cuentas, el alquiler de vivienda ha sido materia de gravamen entre el Distrito Federal,⁸³ los municipios y la Federación. Es decir, los ingresos por alquiler de vivienda están sujetos al gravamen de los subgobiernos y la Federación, pues no es una materia reservada a esta última en

⁸³ La capital de la República mexicana ha tenido una peculiar forma de gobierno, inició como Departamento del Distrito Federal (entidad administrativa) hasta llegar a ser Ciudad de México con la reforma al artículo 122 de la Constitución federal de 2016, y con la consolidación de una hacienda pública unitaria que la distingue de las entidades federativas. En este sentido, retomamos las palabras de Soledad Loaeza al mencionar: “Hasta 1985 la estructura del poder local parecía apenas un reflejo el poder nacional, de tal suerte que sus características eran vistas como un microcosmos del todo nacional que por él estaba determinado”. Y esto se vio reflejado en el poder de imposición del Distrito Federal que era ejercido por el poder federal, de ahí el espejo en las contribuciones del IP con el ISR en materia de alquiler de vivienda, y aquí otra vez Loaeza: “La primera consecuencia de la supresión del régimen municipal del Distrito Federal en 1928 fue justamente la desaparición de su identidad política, la cual quedó subordinada desde entonces al poder nacional”. Loaeza, Soledad, “Perspectivas para una historia política del Distrito Federal en el siglo XX”, *Historia Mexicana*, México, El Colegio de México, vol. 45, núm. 1, julio-septiembre de 1995, p. 100.

materia impositiva,⁸⁴ de tal suerte que hay una especie de concurrencia de gravámenes entre municipios, entidades federativas, la Federación y ahora la Ciudad de México.

De este breve recuento histórico legislativo se comprueba que la fiscalidad no favoreció el alquiler de casa habitación mediante

⁸⁴ El tema que históricamente se ha debatido y ha dado lugar a diferentes criterios por parte de la Suprema Corte de Justicia, se refiere a que si una materia está reservada al Congreso de la Unión, no pueda ser sujeta de regulación por otro nivel de gobierno. Al respecto existe jurisprudencia firme del Pleno de la Corte, de la cual se desprende con claridad que no por el hecho de que el Congreso de la Unión tenga facultad para legislar en materia de hidrocarburos, comercio o energía eléctrica (artículo 73, fracción X), necesariamente tiene facultad exclusiva para legislar en absolutamente todo lo que de alguna forma, aunque sea mínima, tenga que ver con esas materias. La tesis de jurisprudencia mencionada (P./J. 14/98), se refiere a la materia “comercio” y en suma, sostiene que la facultad del Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio no excluye la posibilidad de que una legislatura local pueda expedir un impuesto local sobre hospedaje (a pesar de que la prestación del servicio de hospedaje pueda identificarse con la actividad comercial denominada “turismo”). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VII*, Novena Época, febrero de 1998, p. 38. Tesis P./J. 14/98, Pleno, Registro núm. 196884, Jurisprudencia.

En este mismo sentido: “HOSPEDAJE. LAS LEYES LOCALES QUE ESTABLECEN IMPUESTOS CUYO HECHO IMPONIBLE CONSISTE EN LA PRESTACIÓN DE TAL ACTIVIDAD, NO IMPLICAN UNA INVASIÓN A LA POTESTAD TRIBUTARIA EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN. De la interpretación sistemática de los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII, X y XXIX y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deriva que la potestad para establecer impuestos sobre actividades relacionadas con el turismo, como lo es la prestación del servicio de hospedaje, no es materia exclusiva de la Federación, pues siendo la materia de turismo un acto que la ley reputa de comercio, conforme al artículo 75, fracción VIII, del Código de Comercio, y dado que el poder revisor de la Constitución estableció en el artículo 73, fracción XXIX, constitucional, *las materias reservadas a la Federación para establecer contribuciones sobre ellas, dentro de las cuales no se ubica el comercio en general, sino únicamente el comercio exterior, debe concluirse que existe una facultad concurrente entre la Federación y los estados para gravar las actividades de carácter comercial*, como lo es el servicio de hospedaje, sin que sea óbice a lo anterior el hecho de que la fracción X del propio artículo 73 constitucional reserve a la Federación la facultad para legislar en materia de comercio, puesto que en ella se regula un ámbito legislativo de carácter general para que el Congreso federal determine la regulación jurídica de la materia de comercio, con excepción de la potestad tributaria sobre tal materia, ámbito legislativo que se regula en forma específica en la fracción XXIX del propio precepto, en el que también se delimitan las esferas de la Federación y los estados, precisando las actividades que pueden ser gravadas en exclusiva por la primera”. El resaltado es nuestro.

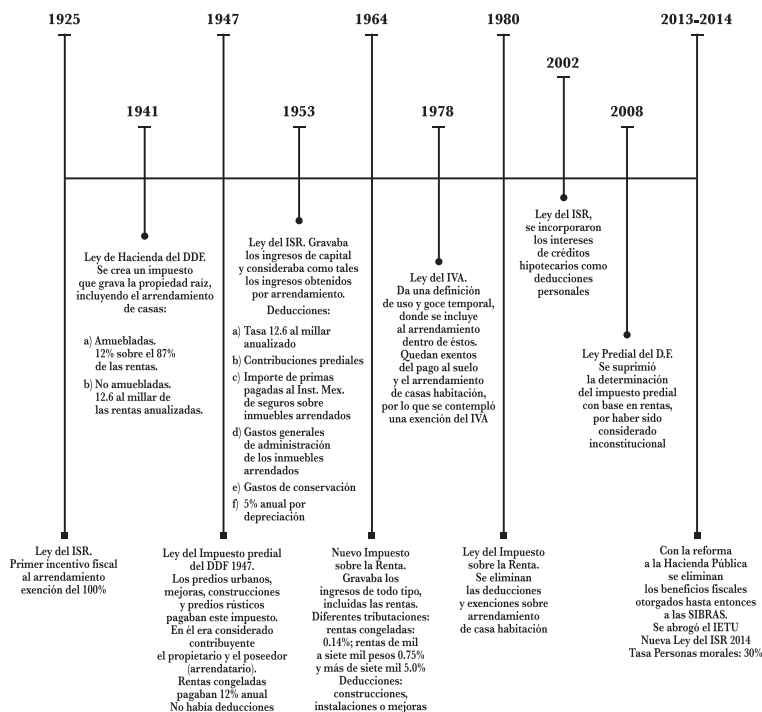
incentivos fiscales, creemos que la respuesta del Estado ha sido ambigua porque no se diseñó una política sustentable y sostenida en el mercado de alquiler de vivienda. Ciertamente, los ingresos obtenidos por alquiler de vivienda formaron parte de la base gravable del ISR como manifestación de la capacidad contributiva del arrendador; sin embargo, en el caso del IP se declaró inconstitucional en 2008 precisamente por no observar capacidad real de pago. Se resume que la fiscalidad de alquiler de vivienda no ha sido amigable para el arrendador ni para el arrendatario, pues en el caso del arrendatario el pago de su alquiler nunca se ha considerado como deducción personal del ISR, y de esta manera perfilar su capacidad contributiva a través del mínimo vital. Sobre estos puntos, García Bueno considera que lo importante no es desgravar al arrendador sino otorgar beneficios al arrendatario, pues con ello se motivaría el desarrollo del mercado de alquiler de vivienda.⁸⁵

Y otro dato importante de apuntalar es que tampoco la recaudación por este concepto ha sido relevante, pues el Estado no se ha preocupado por mejorar su fiscalización.

El cambio de visión de la política fiscal se presentó hasta 2004, cuando se incorporaron en la Ley del ISR los fideicomisos para invertir en la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinaran al alquiler. Este instrumento se conoce como Fideicomiso de Infraestructura y Bienes Raíces (FIBRAS). Y posteriormente se incorporaron las sociedades mercantiles para inversión de bienes inmuebles (SIBRAS). En la anterior Ley del ISR, las FIBRAS se regulaban en los artículos 223 y 224 y las SIBRAS en el artículo 224-A y tenían un tratamiento distinto al marco normativo vigente.

⁸⁵ Opinión vertida en la mesa de discusión celebrada en abril de 2016 en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Cuadro 6. Línea del tiempo sobre fiscalidad del alquiler de vivienda



FUENTE: Elaboración propia con base en diversas leyes impositivas de 1925 a 2014.

Cuadro 7. Cronograma de los elementos esenciales de las contribuciones

<i>Ley</i>	<i>Año</i>	<i>Tasa</i>	<i>Base</i>	<i>Deducciones</i>
Ley del ISR	1925	Exención del pago del impuesto en alquiler del 100%.	—	—
Ley de Hacienda del D. F.	1941	* 12% sobre el 87% de las rentas. Casas amuebladas. * 12% al millar, rentas anualizadas. Casas no amuebladas.	* 87% de las rentas percibidas. Casas amuebladas. * Parte proporcional al millar de las rentas en un año.	Servicios de luz, servicio de telefonía en el interior de los inmuebles.
Ley del IP del D. F.	1947	12% anual.	50% del valor catastral de las tierras, construcciones y/o mejoras.	No había deducciones.
Ley del ISR	1953	De manera general 12.6 al millar.	Rentas percibidas (anualizadas).	* Contribuciones prediales * Importe de primas pagadas a instituciones mexicanas de seguros sobre inmuebles arrendados. * Gastos generales de administración de los inmuebles arrendados. * Gastos de conservación. * 5% anual por depreciación.

52 DERECHOS SOCIALES: IMPORTANCIA DE LA FISCALIDAD...

<i>Ley</i>	<i>Año</i>	<i>Tasa</i>	<i>Base</i>	<i>Deducciones</i>
Ley del ISR	1964	* Rentas congeladas. 0.14% * Rentas de mil a siete mil pesos. 0.75% * Más de siete mil pesos. 5.00%	Ingresos de todo tipo, incluidos los percibidos por alquiler.	a) Construcciones. b) Instalaciones. c) Mejoras.
Ley del IVA	1978	Exención del IVA.	—	—
Ley del ISR	1980	—	—	Se eliminan deducciones y exenciones.
Ley del ISR	2002	—	—	Se introdujeron las deducciones por intereses hipotecarios y por pago de impuestos locales por alquiler.
Ley del IP del D. F.	2008	10% más del valor catastral en casas otorgadas en alquiler.	Rentas percibidas o susceptibles de percibirse.	—
Ley del ISR	2014	30%.	Ingresos obtenidos por concepto de alquiler.	—

FUENTE: Elaboración propia con base en diversas leyes impositivas de 1925 a 2014.