

INTRODUCCIÓN

El Estado, en ejercicio de la potestad tributaria que emana del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y con el fin de lograr la satisfacción de las necesidades colectivas, ha gravado, de diversas maneras, la realización de diversas actividades y la obtención de ingresos, dependiendo de su fuente. Así, por ejemplo, el consumo está gravado a través de un impuesto indirecto denominado Impuesto al Valor Agregado; el ingreso, a través del Impuesto sobre la Renta; los servicios que presta, por medio de los derechos que precisa la ley federal de la materia y así podríamos citar más ejemplos.

A partir de 1980 se presenta, principalmente en el orden federal, una tendencia globalizadora en materia tributaria; a manera de ejemplo, el día primero de enero de ese año, entró en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado que, como dice la iniciativa de ley correspondiente, **“se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo, lo que permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano”**. Dicha ley abrogó dieciocho ordenamientos que regulaban contribuciones especiales.

Sin embargo, en contra de esa tendencia, existen aún contribuciones que gravan la realización de actividades en concreto y de una de éstas nos ocuparemos en el presente estudio, es decir, del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles o ISAI.

Hacer un resumen de la evolución y las tendencias del Estado en el tratamiento fiscal de la adquisición de inmuebles escaparía de los fines de este trabajo, pero podemos señalar que dicha actividad no ha sido exclusiva de un impuesto local, ya que ha sido gravada en diversos momentos por leyes federales, tales como la Ley Federal del Timbre, la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, etcétera, aunque podemos afirmar que a la fecha es un impuesto de naturaleza estrictamente local. Es importante hacer notar que el Impuesto sobre la Renta por Adquisición, regulado en la ley federal de la materia, tiene un objeto distinto, por lo cual no puede asimilarse a la contribución que nos ocupa.

Asimismo, dicho impuesto no siempre ha gravado la adquisición de inmuebles en general, sino que existieron leyes que gravaban concretamente un acto jurídico que transmitía la propiedad, tales como las leyes en materia de donaciones y sobre herencias y legados.

Además, no siempre ha sido sujeto pasivo de este impuesto la persona física o moral que adquiriera un bien inmueble, pues, por ejemplo, el antecedente inmediato del impuesto que nos ocupa en el orden local, el Impuesto sobre Traslación

de Dominio de Bienes Inmuebles imponía la obligación de pago al enajenante, por regla general .

Tal como lo conocemos, el impuesto nace por reforma a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal de 1942, el día 31 de diciembre de 1981, bajo la denominación de Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles y se encontraba regulado en los artículos 443 al 461 de dicho ordenamiento. El día 1° de enero de 1983 entró en vigor una nueva Ley de Hacienda, misma que siguió gravando la materia que nos ocupa, pero ahora bajo la denominación de Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, en los artículos 23 al 30, hasta el 31 de diciembre de 1989. Desde esa fecha hasta 1994 estuvo regulado por los artículos 25 al 31. El Código Financiero del Distrito Federal de 1° de enero de 1995, en sus artículos del 156 al 162 recogió la citada contribución con la misma denominación, hasta el 31 de diciembre de 2003. A partir de 2004 la regulación corre del artículo 134 al 147.

Por último, con la entrada en vigor del Código Fiscal del Distrito Federal de 1° de enero de 2010, la numeración va del artículo 112 al 125.

DENOMINACIÓN

La denominación de este impuesto como “adquisición de inmuebles”, es un tanto cuestionable, ya que existen casos en que no hay transmisión de nada, como en la compraventa con reserva de dominio, cuyo supuesto se encuentra gravado. Asimismo, en ocasiones lo que se grava es la mera adquisición de un derecho de crédito, como en algunos casos de fideicomiso, que no implican la transmisión de un inmueble. Además, hay casos en los que existe una verdadera transmisión, como el de la sustitución del fiduciario, el cual no se encuentra gravado.

CLASIFICACIÓN

Es un **impuesto indirecto** porque grava el consumo, que en el caso concreto es la adquisición de los derechos gravados. Es un **impuesto real**, porque lo importante es la adquisición del derecho y no quién la realice, salvo para determinar algunas exenciones al mismo. Es un **impuesto con fines fiscales**, porque coadyuva a proporcionar ingresos al Distrito Federal para solventar los gastos públicos. Es un impuesto **ad valorem**, porque la base se fija en función del valor de lo que se adquiere y no tomando en cuenta otras calidades. Por último, es un **impuesto especial** porque grava un objeto en concreto, que es la adquisición de los derechos señalados en la ley.

SUJETO ACTIVO

Interpretando *contrario sensu* el artículo 18 del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, es prerrogativa de dicho ente, el establecer contribuciones a cargo de los habitantes del mismo, a fin de solventar los gastos públicos.

En el ejercicio de esta facultad concurren las siguientes autoridades:

A) *La Asamblea Legislativa*. Es el órgano encargado de legislar en materia tributaria local, de conformidad a lo señalado en el artículo 42, fracción IX, del Estatuto.

B) *El Jefe de Gobierno del Distrito Federal*. Es quien administra la hacienda pública del Distrito Federal (*cfr.* artículo 67, fracción XX, del Estatuto).

C) *Función jurisdiccional*. En el Distrito Federal no existe un órgano de carácter judicial fiscal, ya que dicha función está reservada a un tribunal administrativo que es el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal (*cfr.* art. 23, fracciones III y V, de la ley de la materia) y a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que conoce del amparo contra las resoluciones de dicho tribunal.

Punto y aparte merece la intervención del notario en materia fiscal tratándose del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles. De acuerdo con el artículo 121, primer párrafo, del Código Fiscal, el notario calcula y entera dicho impuesto. Bajo ese tenor, **el notario no es retenedor del mismo**, ya que esta idea implica la no entrega de una suma que dicho fedatario ya tenía en su poder por una causa diversa y en este caso, entera el impuesto una vez que es expensado por el contribuyente. **No es recaudador**, ya que dicha función está reservada a las autoridades fiscales del Distrito Federal, de conformidad a lo señalado en el artículo 95 del Estatuto.

Desde mi punto de vista, en el ejercicio de la descentralización por colaboración de la administración pública que realiza el notario, **éste sólo es un “coadyuvante” o “colaborador” del fisco local en su función recaudatoria.**

SUJETO PASIVO

Son todas aquellas personas físicas y morales que se encuentren dentro del supuesto del artículo 112 del Código Fiscal. Sin embargo, aún cuando se encuadren en la norma, no son sujetos la Federación y el Distrito Federal cuando adquieran inmuebles que formarán parte del dominio público, ello de acuerdo a lo establecido en el primer párrafo del artículo 114. La exención en comento parece limitar lo establecido en el artículo 122, base primera, fracción V, inciso b), quinto párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 115, fracción IV, inciso c), segundo párrafo, del mismo ordenamiento, que incluye como personas exentas de contribuciones relacionadas con la propiedad inmobiliaria, a las entidades federativas o a los municipios, para el caso de que adquieran, dentro del Distrito Federal, un derecho gravado con el impuesto para destinarlo al dominio público de acuerdo a sus leyes patrimoniales correspondientes, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público. Asimismo, en el artículo 26, primer párrafo, del Código

Fiscal, se añade que los organismos descentralizados también estarán exentos de este tipo de contribuciones cuando sus adquisiciones tengan el mismo fin, a pesar de que ya no se les haya mencionado en la regla del artículo 114, ya comentada.

Es importante hacer notar que, conforme a las disposiciones constitucionales citadas, las leyes federales no pueden otorgar exenciones a este tipo de contribuciones y que las leyes locales están limitadas a lo ya señalado. No obstante lo anterior, el artículo 44 del Código Fiscal autoriza al Jefe de Gobierno del Distrito Federal a condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones, aprovechamiento o sus accesorios, en situaciones y condiciones especiales a personas o instituciones en concreto. Al amparo de esta disposición, se encuentran vigentes una serie de acuerdos en los que se otorgan estímulos fiscales y facilidades administrativas en relación, entre otros, con el impuesto que nos ocupa, a favor de las personas que en los mismos se indican, que aunque el fin social se justifica, no están acordes con la norma superior.

Por lo que se refiere al orden internacional, el artículo 23, inciso 1, de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de la que México es parte, establece: *“El Estado acreditante y el jefe de la misión están exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales y municipales, sobre los locales de la misión de que sean propietarios o inquilinos, salvo de aquellos impuestos*

o gravámenes que constituyan el pago de servicios particulares prestados". Idéntica disposición encontramos en los artículos 32, inciso 1 y en el 49 de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares. Dichas adquisiciones estarían exentas del ISAI tal como lo reitera el artículo 114, en su segundo párrafo, del Código Fiscal.

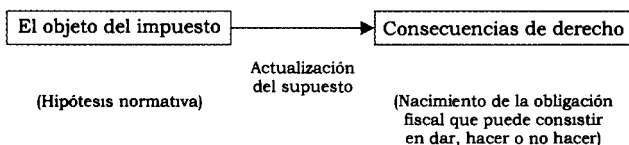
En conclusión **son sujetos del impuesto, con las salvedades señaladas, la Federación, el Distrito Federal, las entidades federativas, los municipios, las entidades paraestatales, los prestadores de servicios públicos concesionarios de carácter federal o local y en general, cualquier persona, aun cuando estén exentas por otra ley**, tales como las instituciones de asistencia privada, que aunque el artículo 4º de la ley que las regula establece que: "*las instituciones de asistencia privada se consideran de utilidad pública y gozarán de las exenciones, estímulos, subsidios y facilidades administrativas que les confieran las leyes*", si serán sujetas del impuesto cuando se encuentren en el supuesto de ley.

Un tema interesante a comentar es el que resulta de la entrada en vigor, tanto a nivel federal como local, de sendas leyes de extinción de dominio, respecto si cuando el supuesto se genera, el ISAI se causa. En el caso del Distrito Federal establece el artículo 4º párrafo V de la ley de la materia que: "*...los bienes sobre los que se declare la extinción de dominio se aplicarán a favor del Gobierno del Distrito Federal (sic) y serán destinados al bie-*

nestar social, mediante acuerdo del Jefe de Gobierno que se publique en la Gaceta Oficial del Distrito Federal”, por lo que no puede generarse el mismo, ya que concurren las calidades de sujeto activo y pasivo del impuesto en la misma persona, a pesar, de la mala redacción. En el ámbito federal, la ley correspondiente señala en su artículo 53 que “...una vez que cause ejecutoria la sentencia que resuelva la extinción del bien, el Juez ordenará su ejecución y la aplicación de los bienes a favor del Estado...”, por lo que si bien es cierto sí hay causación del impuesto, el mismo esta exento a partir del fundamento constitucional citado, siempre y cuando no estemos en los casos de excepción ya indicados.

OBJETO

Es el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el causante se coloca dentro del mismo. Esto se ejemplifica de la siguiente manera:



El objeto del ISAI está señalado en el artículo 112 del Código Fiscal, **el cual lo restringe a la adquisición de inmuebles que consistan en el suelo y las construcciones adheridas a él ubicados en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos que la misma ley señala.**

De la lectura del artículo 115 del Código, podemos afirmar que, en general; el impuesto grava la adquisición de derechos reales y personales relacionados con inmuebles que dicha normatividad señala, a saber:

A) Derechos reales: Propiedad y usufructo.

B) Derechos personales: La cesión de derechos

derivados del arrendamiento financiero y algunos actos relacionados con el fideicomiso.

Como se puede observar, no todas las adquisiciones de derechos reales sobre inmuebles están gravadas, por lo tanto no son objeto del impuesto la servidumbre, el uso, la habitación y la hipoteca.

Otro problema que se presenta en este punto, es que nuestro legislador no tomó en consideración el que, respecto a los bienes inmuebles, nuestro Derecho reconoce cuatro categorías, es decir, por su naturaleza, por su destino, por el objeto al cual se aplican y por disposición de la ley, por lo que pareciera que puede ser objeto del ISAI cualquier transmisión que recaiga sobre cualquier bien que se encuentre dentro de la clasificación señalada, llevándonos a supuestos absurdos como el considerar como acto gravado la enajenación de una ventana previamente colocada por un constructor en un contrato de obra a precio alzado o la de una escultura que el artista hubiera elaborado fija en el suelo de un inmueble por naturaleza. El legislador fiscal, en mi opinión por desconocimiento, **llegó al extremo de convertir bienes muebles por su naturaleza en inmuebles, sin establecer criterios claros, si la intención era gravarlos y, si no era el caso, indicar los supuestos de excepción.**

NACIMIENTO O CAUSACIÓN DEL IMPUESTO

El impuesto de adquisición de inmuebles **nace o se causa en el momento en que se realizan los actos materiales o jurídicos previstos en el artículo 112 del Código, es decir, la adquisición de los derechos gravados.**

El artículo 115, fracción primera, señala que debe entenderse por adquisición para efectos de dicho impuesto, **todo acto por el que se transmita la propiedad.**

Posteriormente, a manera de ejemplo, hace una enumeración de supuestos que, desde mi punto de vista, no tenía razón de ser, ya que viene a complicar la aplicación del impuesto como se explica a continuación, tales actos son la donación, adquisición por causa de muerte, promesa con principios de ejecución, dación en pago, prescripción positiva, adjudicación judicial o administrativa, etcétera. Esta ejemplificación que hace la ley no limita que otros actos, por los que se adquiriera la propiedad de un inmueble que no esté en la citada enumeración, sí lo generen, tales como la adquisición o la ocupación, aunque erróneamente podría llegar a pensarse lo contrario por este injustificado catálogo. Empero, hay otros casos en que la

enumeración sí se justifica, como en el fideicomiso, donde su aplicación es restrictiva de conformidad a lo que se indica más adelante o en la compraventa con reserva de dominio, donde no hay adquisición y el impuesto sí se genera.

En este punto vamos a analizar los supuestos de causación del impuesto que señala el Código, indicando cuál ha sido la evolución de cada uno de ellos desde 1982, fecha de entrada en vigor del mismo, al día de hoy, ya que no debemos olvidar que, de conformidad con el artículo 28 de la legislación en estudio, **la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas previstas en las disposiciones fiscales, la cual se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento, lo que puede llevarnos actualmente a aplicar leyes y disposiciones que aparentemente ya no están en vigor.** Posteriormente se comentarán algunos otros supuestos que no están comprendidos en el artículo en cuestión y que pueden llevarnos a plantear problemas interesantes.

A. Adquisición de propiedad

La regla general es un tanto incompleta, porque ya vimos que no sólo la adquisición de la propiedad de un inmueble genera el impuesto. Al 1º de enero de 1982 dicha regla general se encontraba redactada, junto con otros actos ejemplificativos, de la siguiente manera:

“...Para los efectos de este Título, se entiende por adquisición la que derive de:

I. Todo acto por el que se transmita la propiedad, incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte y la aportación a toda clase de asociaciones o sociedades.

...XI...”

“...En las permutas se considerará que se efectúan dos adquisiciones.”

El día 1° de enero de 1984 se incluye la excepción de copropiedad y sociedad conyugal que se comentará más adelante y el día 1° de enero de 1990 el caso de la permuta se añade como un segundo párrafo a la primera fracción.

A partir del 1° de enero de 2001, se indica que la exención alcanza a los **“...propietarios que sean beneficiarios de programas de vivienda de interés social o popular...”**, sin quedar claro por la mala redacción, si esto es genérico o es complementario a los casos de copropiedad y sociedad conyugal.

A partir del 1° de enero de 2002, se modificó la redacción para quedar como sigue:

“...I. Todo acto por el que se transmita la propiedad, incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte y la aportación de toda clase de asociaciones o sociedades, a excepción de las que se realicen al constituir sociedad conyugal, siempre que sean inmuebles propiedad de los cónyuges y la copropiedad siempre que los propietarios sean beneficiarios de programas de vivienda de interés social o popular.”

“En las permutas se considerará que se efectúan dos adquisiciones.”

Posteriormente del 1° de enero al 22 de agosto de 2005, buscando clarificar lo que de suyo ya era claro, se introduce una nueva reforma a esta fracción primera, donde pareciera indicarse que el impuesto nace hasta que el acto tenga la forma que legalmente le corresponde, lo que era una desproporción ya que se continuaban gravando actos que no tuvieran dicha forma. Asimismo se eliminó el párrafo incluido de la reforma de 2001.

Dicha fracción estaba a esa fecha redactada así:

“...I. Todo acto por el que se transmitirá la propiedad una vez satisfechas las formalidades que establezca para tal efecto el código civil para el Distrito Federal...”

“En las permutas se considerará que se efectúan dos adquisiciones.”

A partir del 23 de agosto de 2005 a la fecha la redacción es la siguiente:

“...I. Todo acto por el que se transmita la propiedad incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte y la aportación a toda clase de asociaciones o sociedades a excepción de las que se realicen al constituir o liquidar la sociedad conyugal, siempre que sean inmuebles propiedad de los cónyuges...”

“En las permutas se considerará que se efectúan dos adquisiciones.”

B. Compraventa con reserva de dominio

Ha sido la fracción II en todos los artículos que han regulado los supuestos de causación hasta la

fecha y permanece idéntica desde el 1º. de enero de 1982, redactada de la siguiente manera, con la salvedad que se comentará:

“...Para los efectos de este Título, se entiende por adquisición la que derive de: ...

...II. La compraventa en la que el vendedor se reserve la propiedad, aun cuando la transferencia de ésta opere con posterioridad.”

Del 1º de enero al 22 de agosto de 2005:

En las fechas citadas el legislador reformó una serie de fracciones de este artículo cambiando diametralmente el sistema que había mantenido desde 1982 respecto a los momentos de causación del ISAI. Dado que la reforma abría un espacio para el diferimiento del pago del impuesto para remitirlo a momentos que podían ser de muy largo plazo, así como por la mala técnica jurídica de la redacción de la misma, dicha reforma tuvo poca vigencia, ya que quedó derogada por una nueva reforma que entró en vigor el 23 de agosto de ese mismo año. No obstante lo anterior, cualquier impuesto que se hubiera causado estando vigentes las normas a las que haremos referencia, de acuerdo al citado artículo 28 del Código, seguirá la suerte de las mismas.

En este caso concreto, el legislador modificó el momento de causación del impuesto de esta modalidad de la compraventa, remitiéndolo a la fecha en que la misma se hubiera extinguido y que es cuando formalmente se transmitía la propiedad, lo cual ubicaba al supuesto dentro de la regla general y no ameritaba una distinción particular y per-

mitía a los particulares mantener diferido el pago del impuesto a épocas posteriores. El texto de la fracción era el siguiente:

“...II. La compraventa con reserva de dominio al momento en que se cancele dicha reserva.”

El legislador decidió regresar a la aplicación del texto anterior, lo cual resultó a partir del 23 de agosto del 2005 de la siguiente manera, aunque buscando armonizar, mal redactado, el concepto “reserva de dominio”, conocido en la legislación civil, con el inusual “reserva de propiedad”. De esta manera, la redacción vigente es:

“...II. La compraventa en la que el vendedor se reserve el dominio aun cuando la transferencia de esta (sic) opere con posterioridad.”

C. Promesa con principios de ejecución

El impuesto, en este caso, se causa no sólo con la ejecución de actos materiales, sino con el mero pacto de ejecutarlos. Este supuesto ha permanecido inalterable desde el día 1º. de enero de 1982, con la salvedad de la efímera reforma de 2005, de la siguiente forma:

“...Para los efectos de este Título, se entiende por adquisición la que derive de: ...

...III. La promesa de adquirir, cuando el futuro comprador entre en posesión de los bienes o el futuro vendedor reciba el precio de la venta o parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido o cuando se pacte alguna de estas circunstancias.”

De 1° de enero al 22 de agosto de 2005:

Siguiendo con la metodología de la reforma del 2005, el legislador no sólo modificó el tiempo de la causación del impuesto, sino, además diametralmente lo modificó, dejando sin gravar las llamadas “promesas con principio de ejecución” y gravó el mero contrato de promesa, del cual ignora el legislador que la forma de dicho contrato es el escrito privado, remitiendo a la fecha en que se eleve a escritura pública el momento de la causación. Creo poco probable que el tiempo de vigencia de esta fracción se hubiera dado algún supuesto de causación del ISAI. La redacción de la fracción era la siguiente:

“..III. La promesa de compraventa una vez que el contrato respectivo se eleve a escritura pública.”

A partir del 23 de agosto del año anteriormente citado a la fecha, el legislador entendió el error cometido y regresó a la anterior redacción, la cual incurre en los mismos vicios que ha mantenido desde 1982, ya que es innecesaria, por que al haber acuerdo entre cosa y precio, hay transmisión de propiedad y en consecuencia caemos en la regla general. El texto es el siguiente:

“...III. La promesa de adquirir cuando el futuro comprador entre en posesión de los bienes o el futuro vendedor reciba el precio de la venta o parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido o cuando se pacte alguna de estas circunstancias.”

D. Cesión de derechos

Este supuesto, regulado en la fracción IV, se refiere a la causación del impuesto cuando los causahabientes de un contrato de compraventa con reserva de dominio o promesa con principios de ejecución transfieran sus derechos a un tercero. La redacción de esta fracción desde el 1° de enero de 1982 a 2005 es la siguiente:

“...Para los efectos de este Título, se entiende por adquisición la que derive de:...

... VI. La cesión de derechos del comprador o del futuro comprador, en los casos de las fracciones II y III que anteceden, respectivamente...”

Del 1° de enero al 22 de agosto de 2005:

La misma crítica que se hizo en el apartado anterior es aplicable a esta ya que se modifica el tiempo y el supuesto, lo que la volvió inaplicable. La redacción era la siguiente:

“... IV. Cualquier tipo de convenio por virtud del cual se transmitan o cedan derechos para adquirir algún bien inmueble.”

A partir del 23 de agosto de 2005 decidió el legislador regresar a la norma vigente antes de la reforma citada a la cual se le pueden hacer las mismas críticas y comentarios que se hicieron para la promesa con principios de ejecución. El texto es el siguiente:

“... IV. La cesión de derechos del comprador o del futuro comprador en los casos de las fracciones II y III que anteceden respectivamente.”

E. Actos relacionados con sociedades o asociaciones

En las fracciones V y VI del artículo 115 del Código se enumeran una serie de actos que, cuando implican la transmisión de un derecho sobre un inmueble, generarán el impuesto. El problema que se presenta con estas figuras es el determinar cuándo se causa y cuándo se paga el impuesto, dado que dichos actos no se realizan en un único momento, sino sucesivamente, por lo que es conveniente analizar cada uno de ellos.

a) *Fusión*. El impuesto se causa al momento en el cual las sociedades que celebran la fusión se pongan de acuerdo en realizarla, ya sea mediante el previo convenio o la posterior protocolización ante fedatario y se paga cuando se otorgue **la escritura de transmisión**, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 120, fracción VII, del Código, lo que hace que los supuestos siempre queden separados. En este tema, no importan los plazos que señala la Ley General de Sociedades Mercantiles para que la fusión tenga efecto por lo que se refiere a la transmisión de derechos que ello implica, en virtud de que los mismos son para que los terceros con interés jurídico puedan oponerse al procedimiento, ya que entre las partes el acuerdo es válido.

b) *Escisión*. En la escisión por integración, el impuesto se causa al momento en que se constituya la sociedad escindida, debido a que antes no

existe un sujeto pasivo del impuesto. En el otro tipo de escisión, es decir, por incorporación, la causación se da con el acuerdo de transmisión entre la sociedad que adquiere en bloque y la escindida. El pago siempre se da con la formalización, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 228 bis, fracción VII, de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Dependiendo del caso, los momentos de nacimiento y determinación pueden o no coincidir.

c) *Liquidación*. El impuesto se causa con el acuerdo y se paga al formalizarse la transmisión de los derechos gravados al socio.

d) *Reducción de capital*. Independientemente de que nos encontremos o no en los casos del artículo 9 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el impuesto se causa y se paga en los términos señalados para el caso anterior; y

e) *Pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos*. La solución sería la misma que la indicada en los incisos anteriores.

En los tres últimos casos no es trascendente que el socio que adquiriera los derechos gravados haya acudido o no a la asamblea que tomó el acuerdo, ya que el consentimiento se integró en el órgano competente que tomó el acuerdo, donde dicho socio, directa o indirectamente, es parte integrante de esa voluntad.

Caso interesante en todos los supuestos anteriormente señalados se presenta cuando media la

oposición de un socio o de un tercero a dichos actos, ya que conforme a la legislación societaria dicha oposición suspende el procedimiento. ¿Qué pasaría si la resolución judicial declara infundado el acuerdo? Desde mi posición, el impuesto se causó dos veces, ya que se trató de un acto existente y válido, que causas posteriores y ajenas a ellas lo volvió ineficaz, a menos que el efecto de la resolución sea el de nulidad del acuerdo, por lo que en este caso, nos encontramos en un supuesto de pago de lo indebido.

Las fracciones en comento han tenido la siguiente evolución legislativa:

Al 1º de enero de 1982 (la fracción VI permanece inalterable hasta la fecha):

“...Para los efectos de este Título, se entiende por adquisición la que derive de:...

... V. *Fusión de sociedades.*

... VI. *La dación en pago y la liquidación, reducción de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles...*”.

Al 1º de enero de 1993:

“...Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que derive de:...

... V. *Fusión y escisión de sociedades, incluso en los casos del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación...*”.

Del 1º de enero de 1995 a la fecha:

“...V. *Fusión y escisión de sociedades...*”.

F. Usufructo

Dicho supuesto se encuentra regulado en la fracción VII. La redacción como estaba vigente en 1982 era cuestionable por lo que se expone a continuación:

A) Constitución. No todas las constituciones de usufructo generan el impuesto, como es el caso concreto del nacimiento del usufructo por vía de retención, ya que en este caso se genera por la transmisión de la nuda propiedad al cincuenta por ciento y no por el usufructo.

B) Transmisión. Aquí siempre se generará el impuesto, aun cuando sea un usufructo sucesivo, con derecho de acrecer o simultáneo, que se causará cada vez que éste se transmita.

C) Extinción. En este caso el legislador se refirió al “usufructo por tiempo determinado”, cuando por esencia dicho derecho real es temporal. ¿Quiso referirse a aquellos que no son vitalicios? Pareciera que sí, mas esto, nos puede llevar a pensar que un usufructo que se constituyó por 80 años, al extinguirse por cumplirse el plazo, sí se causa el impuesto y un usufructo vitalicio donde el usufructuario muere a los 80 años de la constitución no causa el mismo. Sin embargo, desde mi punto de vista, para el legislador es determinante cómo se extingue el usufructo y no cómo se constituyó; es decir, en el mismo supuesto del usufructo por 80 años, si el usufructuario fallece antes del cumplimiento de dicho plazo, el impuesto no se causó,

caso contrario a que se extinguiera por el cumplimiento de dicho plazo, ya que en ese supuesto sí se causó.

En apoyo de lo que se comenta se transcribe el texto vigente desde el 1 de enero de 1982 hasta su reforma:

“...Para los efectos de este Título, se entiende por adquisición la que derive de:...

...VII. Constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad, así como la extinción del usufructo temporal...”.

Con la reforma de 2001 vigente hasta 2004 el legislador enmienda el error ya comentado respecto de gravar la constitución del usufructo pero nos sigue dejando en la incertidumbre al gravar la extinción de cualquier usufructo por causa diversa a la muerte del usufructuario. El texto citado era el siguiente:

*“...VII. **Transmisión** de usufructo o de nuda propiedad, así como la extinción del usufructo que no se hubiere constituido como vitalicio.”*

De 2005 a la fecha ha estado vigente una nueva redacción que le sigue dando vueltas al tema de la extinción del usufructo por muerte del usufructuario sin que nos haya quedado claro cual es la razón legal de dar un tratamiento distinto a una causa concreta de extinción de este derecho real y otra diversa a las demás causas de extinción, cayendo en arbitrariedades como las que se comentaron al principio del análisis de esta fracción. El texto es el siguiente:

“... VII. *Transmisión de usufructo o de nuda propiedad, así como la extinción del usufructo salvo **que el mismo se extinga por muerte del usufructuario**, independientemente de que el usufructo se haya constituido por tiempo determinado o como vitalicio.*”

Para concluir, es interesante plantear el caso del usufructo legal, que se concede a quienes ejercen la patria potestad, donde pienso que al extinguirse éste no se causa el impuesto, ya que esta clase de “usufructo” no participa de la misma naturaleza del que en realidad quiso gravar el legislador.

G. Prescripción

En los casos de adquisición de un derecho gravado con el impuesto por el simple transcurso del tiempo, ya sea por la vía no contenciosa (información *ad perpetuam*) o contenciosa (juicio de prescripción propiamente dicho), los supuestos de causación y pago se unen y son los señalados en el artículo 120, fracción IV, del Código. No puede hablarse de que el impuesto en la prescripción se causa con la consumación de la misma, ya que falta una resolución judicial que la declare o la conforme, por lo que sostengo que la contribución se causa hasta la resolución.

El supuesto que nos ocupa, por lo que se refiere a la prescripción desde el 1° de enero de 1982 hasta 2005 fue:

“...*Para los efectos de este Título, se entiende por adquisición la que derive de...*”

...VIII. Prescripción positiva e información de dominio judicial o administrativa...".

De 2006 a la fecha:

"...VIII. Prescripción positiva e información de dominio judicial o administrativa, salvo que el adquirente ya hubiera pagado el impuesto sobre adquisición de inmuebles causado por la celebración del contrato base de la acción previamente al ejercicio de la acción judicial en cuestión".

En este punto vale la pena dejar claro que la reforma era innecesaria ya que es obvio que si el supuesto de causación del impuesto fue un acto diverso a la usucapión, es claro que la regla aplicable era la del supuesto concreto y que nunca podría pensarse que había facultad de la hacienda pública del Distrito Federal para exigir nuevamente el pago, ya que no puede haber dos adquisiciones simultáneas del mismo objeto por la misma persona.

H. Adjudicación judicial o administrativa

En estos casos, la regulación ha sido la siguiente:

De 1982 a 2000:

"...Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que derive de:...

...XIV. La adjudicación judicial o administrativa...".

De 2001 a 2004:

"...XIV. La adjudicación judicial o administrativa y la cesión de dichos derechos cuando se formalicen en escritura pública."

De 2005 a 2009:

“...XIV. *La adjudicación judicial o administrativa y la cesión de dichos derechos.*”

De 2010 en adelante:

“...XIII. *La adjudicación judicial o administrativa y la cesión de dichos derechos.*”

Aquí lo único importante a comentar es que esta fracción no tienen razón de ser en virtud de que el supuesto cae en la norma general y lo único que produce es confusión, ya que como se comentará mas adelante al analizar el supuesto de pago concreto, pareciera que los momentos se separan en virtud de que en la adjudicación, la transmisión opera con el acto judicial o administrativo que lo valide y el pago, tal como está la disposición en este momento se remite siempre a la escritura que le de forma a la misma.

I. Sucesiones por causa de muerte

Escaparía a las intenciones de este artículo hacer un análisis pormenorizado de las disposiciones fiscales que han regido esta materia, lo cual es obligado, ya que éste es uno de los casos más frecuentes en que los supuestos de causación y de pago se separan y nos llevan a aplicar leyes ya no vigentes. Conforme a las normas actuales el supuesto de causación es la muerte o su presunción y el de pago la adjudicación. Además, se encontraba vigente hasta 2009 la posibilidad de aplicar las reglas actuales a un impuesto generado por esta causa con

anterioridad (*cf.* artículo 13 transitorio del Código Financiero del Distrito Federal de 1995 y el 6 transitorio del decreto correspondiente, publicado en la *Gaceta Oficial del Distrito Federal* el día 31 de diciembre de 1996) **sin que el vigente Código Fiscal de 2010 permitiera esa posibilidad, lo cual es absurdo, ya que si en el discurso lo que se quiere es simplificar el trámite de una sucesión, este tipo de “omisiones” lo único que hacen es complicarlo y lo peor, sin que medie la más mínima explicación de la eliminación de este supuesto.** Por último dentro del periodo que corrió de 1995 a 2009 nunca se extendió este beneficio a todos los demás casos en los que los supuestos se separaron: como la fusión o escisión: ¿sería porque el legislador sólo conocía este caso?

Tratándose de cesión de derechos hereditarios, el supuesto de pago se adelanta, ya que en ese momento se generan el de la cesión y el de la sucesión. A esta conclusión nos lleva la lectura de la fracción II del artículo 120 del Código, la cual es un tanto oscura. Por último, el simple repudio no genera el impuesto.

Estos supuestos han tenido la siguiente evolución legal:

Del 1º de enero de 1982 a 1983:

“...Para los efectos de este Título, se entiende por adquisición la que derive de:...

1...La que ocurra por causa de muerte... (sigue igual hasta la fecha).

...IX. La cesión de derechos del heredero o legatario, cuando entre los bienes de la sucesión haya

inmuebles, en la parte relativa y en proporción a éstos...”.

Del 1° de enero de 1984 a 2004:

“...Para efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que derive de:...

...IX. La cesión de derechos del heredero, legatario, en la parte relativa y en proporción a los inmuebles...”.

“...Se entenderá como cesión de derechos la renuncia de la herencia o legado efectuado después de la declaratoria de herederos o legatarios.”

En la reforma del 1° de enero de 2005 vigente hasta el 22 de agosto de 2005 lo único que se hizo fue derogar el párrafo señalado.

Desde el 23 de agosto de 2005 a la fecha:

*“...IX. La cesión de derechos del heredero, legatario o copropietario, en la parte relativa y en proporción a los inmuebles se asimila a la cesión de derechos la renuncia o repudio de la herencia o legado efectuados después de la **aceptación** de herencia o de la declaratoria de herederos o legatarios.”*

La redacción actual no es acorde con las reglas que el propio legislador local ha marcado para el derecho sucesorio ya que nadie concibe que pueda “renunciarse o repudiarse” la herencia o legado después de haberse aceptado el mismo, por lo que la mala redacción lo único que genera es confusión en la aplicación de la norma.

J. Fideicomiso

Sin entrar en discusión sobre su polémica naturaleza, para efectos de este estudio el fideicomi-

so es por esencia un acto jurídico traslativo de dominio. En la fracción X del artículo 115 del Código se señalan los supuestos de causación de dicho acto, sin embargo, dichos supuestos están limitativamente regulados en la ley, es decir, fuera de dichos casos, la transmisión de derechos que se realice en cualquier otro caso respecto de dicho acto, no caerían en la regla general de causación del impuesto, *v. gr.* la sustitución de fiduciario. Desde mi punto de vista esto se explica en razón de que el legislador entendió que en el fideicomiso la propiedad del fiduciario es de carácter temporal y no consideró oportuno gravar, primero, la transmisión del fideicomitente al fiduciario y, posteriormente, de éste al fideicomisario o fideicomitente, en su caso.

Entendemos que lo que está gravado con el impuesto objeto de estudio, **es la sustitución en dicho acto de una de sus partes, ya sea del fideicomitente, del fideicomisario o de sus causahabientes y nunca la adquisición por parte del fiduciario**; si otra hubiera sido la intención del legislador, no se explica entonces el porqué no se dejó este supuesto tal y como se encontraba desde la entrada en vigor de dicho impuesto, el cual gravaba todos los actos relacionados con el mismo.

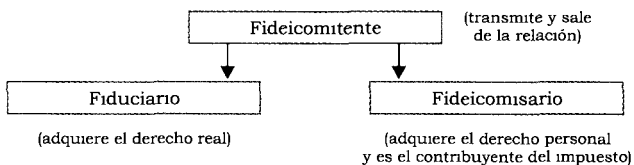
Analicemos, pues, cada uno de los supuestos:

Los incisos *a)*, *b)* y *c)*, en sus principios generales, de la fracción X del artículo 115 del Código Fiscal pueden resumirse al hecho de la pérdida del derecho o del beneficio económico sobre el bien inmueble en cuestión y como consecuencia,

la salida del fideicomitente del acto, ya sea por su sustitución por otro fideicomitente o por la adquisición de derechos irreversibles sobre el bien por parte del fideicomisario.

La expresión “derecho de readquirir” que utiliza el legislador es sumamente ambigua y criticable. Vamos a suponer un fideicomiso donde el fideicomitente y el fideicomisario son la misma persona y en el acto constitutivo se expresa que dicha persona “no se reserva el derecho de readquirir”; si entendemos literalmente lo señalado en las fracciones en comento, el impuesto se causaría, sin embargo desde mi punto de vista no es así, ya que no ha existido, en estricto sentido, la salida de dicho sujeto de la relación jurídica.

Un caso interesante se presentaría en el acto constitutivo de un fideicomiso en el cual el fideicomitente y el fideicomisario son personas distintas, dicho acto se constituye por declaración unilateral de voluntad del primero y éste sale de la relación jurídica; la pregunta sería ¿quién es el causante y contribuyente del impuesto? Ya dijimos que el fiduciario no lo es, aún cuando es el titular del derecho real, por lo que técnicamente el adquirente del derecho personal, el fideicomisario, sería el contribuyente, que no el causante; gráficamente lo podemos ejemplificar así:



Aquí se presenta un problema práctico para efectos de que el notario lleve a cabo sus obligaciones de cálculo y entero, ya que si el fideicomisario no comparece a la firma del instrumento y éste es el contribuyente, ¿quién realmente paga el impuesto? Éste es un problema que no resuelve el Código.

El inciso *d)* del artículo en cuestión es sumamente criticable ya que viene a romper el esquema congruente que había establecido el legislador en relación del fideicomitente y parece gravar todo acto de sustitución del fideicomitente que tenga algún derecho sobre los bienes, se reserve o no el derecho de readquirir. Es el caso de un fideicomiso en el que entre sus fines está que el fiduciario enajene el inmueble a un tercero y entregue el precio de la venta al fideicomitente. Es claro que el impuesto ya se causó en el acto de constitución, sin embargo, el fideicomitente tiene aún un “derecho” en relación a ese inmueble, que es recibir el precio de su venta; si cede esos derechos, ¿se causa el impuesto? Desde mi punto de vista no.

Por último, el inciso *e)* se refiere a diversos supuestos relacionados con el fideicomisario. Aquí es necesario recalcar que la transmisión del fiduciario al fideicomisario originalmente designado, sea éste determinado o no (por ejemplo, un fideicomiso en el que se señala que será fideicomisario quien posteriormente se adhiera al fideicomiso con dicho carácter), no causan el impuesto. El primer supuesto que regula este inciso se refiere a la cesión de derechos del fideicomisario; aquí

es importante aclarar que no toda cesión causa el impuesto, ya que si por ejemplo, los derechos que tiene el fideicomisario son únicamente de uso sobre el bien inmueble y no el que se le transmita la propiedad de dicho bien, entonces no hay supuesto. El segundo caso se refiere a las instrucciones que da el fideicomisario, que tiene ese derecho, para que el fiduciario transmita la propiedad del bien inmueble a un tercero; en este caso, lo que está gravado en el fondo es la cesión del carácter de fideicomisario. Otro caso interesante se presentaría si el fideicomisario únicamente tuviera el derecho de decidir a quién se le transmitan los bienes, más que no se le transmitan a él mismo. En este caso pienso que ya no se causa nuevamente el impuesto. Es importante hacer notar que en estos dos supuestos el contribuyente siempre es el causahabiente.

Como se puede observar, no es nada fácil determinar cuando nos encontremos frente a un fideicomiso si el impuesto se causa o no, por eso, el artículo 122, segundo párrafo, del Código, deja bajo la más estricta responsabilidad del notario el enterarlo o no.

Al 1º de enero de 1982 los supuestos de causación del fideicomiso eran los siguientes:

“...Para efectos de este Título, se entiende por adquisición la que derive de:...

...X. La que se realice a través del fideicomiso.

...XI. De cesión de derechos del fideicomiso...”

Al día 1º de enero de 1983 era de la siguiente manera:

“...Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que derive de:...

... X. Actos que se realicen a través de fideicomiso, así como la cesión de derechos en el mismo...”.

Al día 1° de enero de 1984 dicha fracción sufrió la siguiente reforma:

“...X. Tratándose de fideicomisos de garantía con inmuebles en los que el acreedor o la persona que éste designe tenga la posesión del mismo o su uso o goce, se entenderá que se efectuará la enajenación a partir del momento en que se otorgue su posesión o se conceda su uso o goce...”.

El día 1° de enero de 1993 la fracción en comento sufre una nueva reforma, a saber:

“...X. Actos que se realicen a través del fideicomiso, así como la cesión de derechos en el mismo, en los siguientes supuestos:

a) En el momento en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él, y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el momento en que el fideicomitente pierda el derecho de readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

c) En el momento en que el fideicomitente ceda los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso, si entre éstos se incluye el de que dichos bienes se transmitan a su favor.

d) En el momento en el que el fideicomitente transmita total o parcialmente los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso a otro fideicomitente, aun cuando se reserve de readquirir dichos bienes.

e) En el momento en el que el fideicomisario designado ceda los derechos que tenga sobre los bienes

afectos del fideicomiso, o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones...”.

De 2007:

“...X. Actos que se realicen a través del fideicomiso, así como la cesión de derechos en el mismo, en los siguientes supuestos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él, y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho de readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerará enajenados esos bienes al momento que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones;

c) En el acto en que el fideicomitente ceda los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso, si entre éstos se incluye el de que dichos bienes se transmitan a su favor.

Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista. No se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados salvo que estos le den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes o se trate de acciones. La enajenación de certificados de partici-

pación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso y cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente enajene dichos certificados o cuando el fideicomiso enajene los bienes aportados.

d) En el acto en el que el fideicomitente transmita total o parcialmente los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso a otro fideicomitente, aun cuando se reserve de readquirir dichos bienes; y

e) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda los derechos que tenga sobre los bienes afectos del fideicomiso, o de instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones...”.

Con las adiciones que se indican el legislador pretende dejar claro la situación jurídica de títulos de crédito emitidos por una institución fiduciaria donde en el patrimonio del mismo hay inmuebles indicando las reglas de que en que momento considera que hay enajenación para los efectos del ISAI por la transmisión de dichos títulos, que nuevamente reiteran el carácter restrictivo de las

reglas en materia de fideicomiso, ya que la enajenación de títulos no implica por sí misma la transmisión de propiedad, ya que esta la detenta el fiduciario, sino que únicamente le garantiza al tenedor el derecho irreversible de que en un futuro el inmueble se le transmita o para el caso de aquellas personas que tienen prohibido adquirir bienes en zona prohibida y sólo les queda el fideicomiso regulado en la Ley de Inversión Extranjera.

En el 2008:

“...X... Actos que se realicen a través del fideicomiso, así como la cesión de derechos en el mismo, en los siguientes supuestos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él, y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho de readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerará enajenados esos bienes al momento que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones;

c) En el acto en que el fideicomitente ceda los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso, si entre éstos se incluye el de que dichos bienes se transmitan a su favor.

Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista. No se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados salvo que estos le den a sus tenedores dere-

chos de aprovechamiento directo de esos bienes o se trate de acciones. La enajenación de certificados de participación se considerara como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso y cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente enajene dichos certificados o cuando el fideicomiso enajene los bienes aportados.

d) En el acto en el que el fideicomitente transmita total o parcialmente los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso a otro fideicomitente, aun cuando se reserve de readquirir dichos bienes; y

e) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda los derechos que tenga sobre los bienes afectos del fideicomiso, o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

f) En el acto en el que el fideicomitente afecte en fideicomiso un inmueble para ser destinado a un desarrollo inmobiliario, para transmitirlo todo o en partes a terceros, o con la finalidad de recibir alguna contraprestación.

Cuando el fideicomitente haya aportado el inmueble se reserve el derecho de reversión y

está sea imposible por haber entregado en propiedad parte del desarrollo inmobiliario a otro fideicomisario distinto al fideicomitente aportante del inmueble o a un tercero, se considera enajenado el bien aportado...”.

Esta reforma tiene su origen cuando el legislador detecta que hay una serie de casos en que un desarrollador inmobiliario adquiere un terreno de un tercero y a fin de evitar el pago de un ISAI por la adquisición, constituye tanto el dueño del terreno como el futuro constructor, un fideicomiso donde el patrimonio era el suelo y las futuras construcciones, marcando fines al mismo de garantía de un crédito en la edificación, lo que hacía que no hubiera supuesto específico de causación, el cual se pretendió crear con la reforma citada.

A partir de 2009:

“...X... Actos que se realicen a través del fideicomiso, así como la cesión de derechos en el mismo, en los siguientes supuestos:

a) *En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él, y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.*

b) *En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho de readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.*

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones;

c) *En el acto en que el fideicomitente ceda los dere-*

chos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso, si entre éstos se incluye el de que dichos bienes se transmitan a su favor.

Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista. No se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados salvo que estos le den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso y cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente enajene dichos certificados o cuando el fideicomiso enajene los bienes aportados.

d) En el acto en el que el fideicomitente transmita total o parcialmente los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso a otro fideicomitente, aun cuando se reserve de readquirir dichos bienes;

e) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda los derechos que tenga sobre los bienes afectos del fideicomiso, o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones, y

f) *En el acto en el que el fideicomitente afecte en fideicomiso un inmueble para ser destinado a un desarrollo inmobiliario, para transmitirlo todo o en partes a terceros, o con la finalidad de recibir alguna contraprestación, no obstante que se haya reservado el derecho de readquirir...*”.

Continuando con la misma idea que tenía el legislador en el 2008, cierra expresamente la puerta a ampararse en el fideicomiso de garantía para omitir el pago del impuesto en el caso comentado, ya que si nos encontramos en el supuesto, aún cuando expresamente se hubiera señalado el llamado derecho de readquirir, el impuesto se causa.

K. Copropiedad y sociedad conyugal

Por lo que se refiere a estas figuras jurídicas, podemos hacer las siguientes consideraciones:

En el acto de su constitución se causará el impuesto si existe transferencia de derechos gravados, salvo el caso de que los inmuebles ya fueran propiedad de los copropietarios (caso de dos inmuebles que se fusionan y de los cuales eran copropietarios las mismas personas y en iguales proporciones) o de los cónyuges (caso de un inmueble del cual eran copropietarios los futuros esposos y lo aportan en la misma proporción a la sociedad conyugal).

La cesión de derechos del copropietario como supuesto especial de causación a que se refiere

la fracción IX no tiene razón de ser porque cae en la regla general.

En la división de la copropiedad o en la disolución de la sociedad conyugal el impuesto se causará por la demasía en la adquisición. En el caso de la división de la copropiedad, no podemos hablar que estamos en presencia de ella para efectos fiscales cuando dos personas son copropietarias de dos inmuebles en las mismas proporciones y deciden que cada una de ellas se quede con un inmueble en plena propiedad. En este caso lo que hubo fue una permuta, en consecuencia dos adquisiciones y por lo tanto, dos impuestos causados.

En la sociedad conyugal, podemos distinguir dos posturas:

A) La que considera que fiscalmente tiene el tratamiento de una copropiedad.

B) La que considera que fiscalmente tiene el tratamiento de una comunidad.

Vamos a suponer un caso de una sociedad conyugal en la que hay un inmueble en el Distrito Federal que vale un millón de pesos, otro inmueble en el estado de México que vale 500 mil pesos y 500 mil pesos más en efectivo; uno de los cónyuges se queda con el inmueble de la capital y el otro, con el dinero y el otro inmueble. ¿Existió demasía? Para la segunda postura no, ya que todo cae dentro de la universalidad. Los que sostienen la primera postura, es decir, la que afirma que la sociedad conyugal fiscalmente es una copropiedad, rebaten lo anterior al afirmar que no debe-

mos olvidar que el objeto del impuesto es, entre otros, la adquisición de inmuebles en el Distrito Federal, no de los otros derechos citados, por lo que para efectos del mismo sí hay dicha demasía. No importaría que los dos inmuebles estuvieran situados en la capital, el caso es el mismo, el impuesto se genera por inmueble.

Desde mi punto de vista, ambas posturas tienen razón parcialmente y el conflicto se genera dada la incierta naturaleza jurídica de la sociedad conyugal en el Distrito Federal, que aún las últimas reformas en la materia no logran resolver. Lo más seguro pero más gravoso para el contribuyente, sin lugar a dudas, es adoptar los argumentos esgrimidos por la primera postura expuesta.

Por último, las demasías se calculan en función de los valores y no en razón de los metrajes u otros medios de cálculo.

Al surgimiento del impuesto en 1982 no existía regla especial para estos casos. Es más, en el artículo 444, fracción II, de la Ley de Hacienda de 1942, se exentaba del pago del impuesto a las adquisiciones que se realizaran al constituir o disolver la sociedad conyugal.

El 1° de enero de 1984 se dan las siguientes reformas en la materia que nos ocupa:

“...Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que derive de:...

I. ... a excepción de las que realicen al constituir la copropiedad o la sociedad conyugal siempre que sean inmuebles propiedad de los copropietarios o de los cónyuges...

...IX. La cesión de derechos del heredero, legatario

rio o copropietario, en la parte relativa y en proporción a los inmuebles...

...XI. La división de la copropiedad y la disolución de la sociedad conyugal, por la parte que se adquiriera en demasía del por ciento que le correspondía al copropietario o cónyuge..."

De 2005 a la fecha la regla es la siguiente:

"...XI. La división de la copropiedad por la parte que se adquiriera en demasía del por ciento que le correspondía al copropietario tomando como base los valores a que se refiere el artículo 138 de este código."

En el nuevo Código Fiscal de 2010 se regula así:

"...XI. La división de la copropiedad por la parte que se adquiriera en demasía del por ciento que le correspondía al copropietario, tomando como base los valores a que se refiere el artículo 116 de este código."

Aquí vale la pena apuntar que la remisión al artículo 116 es innecesaria ya que no hay más base del ISAI que la que ese mismo artículo regula.

L. Arrendamiento financiero

Es criticable la inclusión de esta fracción XII, en su segundo supuesto, dentro del artículo 115 en comento, ya que en lugar de establecer un supuesto especial de causación, lo que en realidad pretendió fue establecer una exención, que es cuando el adquirente del bien es el arrendatario. Ahora, ¿qué pasa si el arrendatario que adquiere es causahabiente de quien originalmente celebró el contrato? En mi opinión el impuesto ya se pagó con la cesión y no debe pagarse con la transmi-

sión del arrendador a dicho cesionario, si no estaríamos en un supuesto de doble imposición.

Todos los demás supuestos de arrendamiento financiero caen en la regla general ya comentada.

Este caso específico nace el 1° de enero de 1984, de la siguiente manera:

“...Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que derive de:...

“...XII. La celebración de contratos de arrendamiento financiero y la cesión de derechos del arrendatario en los citados contratos...”.

El día 1° de enero de 1988 dicha fracción sufre la reforma siguiente:

“...XII. La celebración de contratos de arrendamiento financiero y la cesión de derechos del arrendamiento en los citados contratos, con excepción de aquellos en que intervengan arrendadoras financieras legalmente autorizadas...”.

El día 1° de enero de 1990 estaba redactada así:

“...XII. La celebración de contratos de arrendamiento financiero y la cesión de derechos del arrendatario en los citados contratos, con excepción de aquellos en que se intervengan arrendadoras financieras concesionadas por el Gobierno Federal...”.

Al 1° de enero de 1993 se encontraba así:

“...XII. La celebración de contratos de arrendamiento financiero y la cesión de los derechos de arrendamiento en los citados contratos...”.

“Este impuesto ya no se causará cuando se ejerza la opción de compra si el arrendatario o cesionario son quienes ejercen dicha opción.”

El 1° de enero de 1994 esta fracción tuvo una nueva reforma:

“...XII. La cesión de derechos en los contratos de arrendamiento financiero, así como la adquisición de los bienes materia del mismo que se efectúe por persona distinta del arrendatario...”.

A la entrada en vigor del Código Financiero, es decir, al día 1° de enero de 1995, se suprimió el segundo párrafo transcrito anteriormente.

A partir de 1° de enero al 22 de agosto de 2005:

“...XII. En los contratos de arrendamiento financiero una vez que se haga efectiva la opción de compra.”

Siguiendo con los comentarios a la desafortunada reforma del 1° de enero de 2005, el legislador modificó sustancialmente el esquema que venía manteniendo para este contrato, propiciando su desaliento, ya que si bien es cierto, que en el caso planteado hay dos adquisiciones, es decir, primero la del arrendador financiero y luego la del arrendatario, también lo es que las mismas siempre corrieron a cargo del arrendatario en los términos del propio contrato, por lo que el pretender que el menoscabo económico lo sufriera el usuario de esta actividad, lo único que propiciaba es que la misma cayera en desuso.

Por último, del 23 de agosto de 2005 a la fecha se vuelve a reformar, para quedar en la antigua redacción a saber.

“...XII. La cesión de derechos en los contratos de arrendamiento financiero, así como la adquisición

de los bienes materia del mismo que se efectúen por persona distinta del arrendatario....”.

M. Convenios Judiciales

En todos aquellos convenios que se realicen en juicio para dirimir un litigio, como una transacción o en un juicio de divorcio de conformidad a lo establecido en el artículo 273 del Código Civil o en otros casos semejantes y que generen el impuesto, el mismo se causa con la resolución que lo apruebe y se paga con la escrituración correspondiente, ya que en este caso, no caemos dentro de la regla del contrato privado como supuesto de pago.

N. Resolución

En este caso, con sus especies, rescisión y revocación, así como en la condición resolutoria, desde mi apreciación, el impuesto se causó dos veces, por los mismos argumentos que se indicaron en el caso de los actos relacionados con sociedades o asociaciones.

El Código Financiero del Estado de México y Municipios confirma nuestro punto de vista al señalar en su artículo 114, fracción XV, como adquisición:

“La readquisición de la propiedad de bienes inmuebles a consecuencia de la rescisión voluntaria del contrato que hubiere generado la adquisición original”.

Ñ. Inexistencia y nulidad

Cuando el acto por virtud del cual se transmite el derecho objeto del impuesto no llena sus elementos de existencia o carece de requisitos de validez, el impuesto nunca se causó, ya que el acto no nació o nació defectuoso y como consecuencia de esa imperfección es destruido retroactivamente; respecto al pago efectuado, pienso que existe el derecho a la devolución del mismo por pago de lo indebido.

DETERMINACIÓN

La base del impuesto es el valor vigente al momento del pago que resulte más alto dependiendo de la operación, entre el precio de la misma, el monto de la obligación asumida por el adquirente, el importe de la deuda remitida (caso de las daciones en pago con quita), el valor catastral, el avalúo practicado por la autoridad fiscal, el avalúo practicado por las personas autorizadas y con las condiciones que señala el artículo 22 del Código Fiscal (la ley no distingue si el valor de avalúo es el físico, el comercial, el de mercado o el de capitalización de rentas, por lo que lo seguro es tomar el más alto entre ellos) o la autodeterminación de valor que realicen los contribuyentes en inmuebles destinados a vivienda. Si después de pagado el impuesto aparece uno de estos elementos que eleven la base, deberá cubrirse la diferencia con sus accesorios, como por ejemplo, en el caso de una compraventa en que el precio será fijado con posterioridad.

En la base se incluirá el valor de las construcciones, a menos, que se demuestre previa y fehacientemente ante la autoridad fiscal que fueron edificadas con fondos propios del adquirente.

Tratándose de adquisiciones de porcentajes de copropiedad, la regla vigente es que el impuesto se calcula al cien por ciento y del resultado se paga el

porcentaje que corresponda a la adquisición, regla que modifica el esquema vigente hasta 2004 donde el cálculo del impuesto se hacía con la base reducida al valor que tuviera el derecho a enajenar, lo que en mi opinión es más justo, ya que la reforma lo único que pretendió es buscar aumentar el monto del impuesto. En el caso del usufructo y la nuda propiedad, además de que se aplica la regla señalada para la copropiedad la ley señala que cada uno de ellos vale el cincuenta por ciento de la base, lo que es un criterio bastante arbitrario, ya que, no es lo mismo un usufructo de un año que un usufructo de ochenta años.

La tarifa del impuesto es la señalada en el artículo 113 del Código Fiscal. Es importante hacer notar que desde 1982 hasta 1995 existió una tasa, la cual osciló entre el diez y el dos por ciento. En 1996 y 1997 la tarifa fue la misma y desde 1998 hasta la fecha, dicha tarifa ha sufrido diversas actualizaciones.

Cabe destacar que en diversas épocas del Código Fiscal han existido disposiciones con el propósito de beneficiar a ciertas personas que por la causa de su adquisición o circunstancias económicas, no se encontrarán en la posibilidad de formalizar diversos actos jurídicos. Ejemplo, nos encontramos con algunos supuestos de tasa cero por ciento en las adquisiciones por causa de muerte o de reducciones en el importe del impuesto tratándose de adquisiciones de vivienda de interés social o popular.

Tal es el caso que a partir del 1° de enero de 2002 el Código Financiero en su artículo 157, fracción primera, párrafo tercero, disponía lo siguiente:

“...Una vez que haya sentencia firme sobre la partición de la herencia, de la declaración del heredero o legatario que sea considerado como propietario legal, el nuevo propietario tendrá un plazo de un año para regularizar la propiedad del inmueble ante el Registro Público de la Propiedad con una tasa del 0% del impuesto sobre adquisición de inmuebles, siempre que el valor de mercado del inmueble, no exceda de 500 mil pesos. Después de un año no habrá consideración especial para el pago de este impuesto.”

Muy desafortunada resultó la redacción del legislador, toda vez que no se entendía cual era el momento en que empezaba a correr el plazo de un año para “regularizar” su propiedad, término que también resultaba vago y obscuro, además de utilizar el término de valor de mercado en vez de valor comercial o valor de avalúo. Las críticas a dicho impuesto han permitido que la redacción quedara, desde 2005, de la siguiente manera:

“...I...En el caso de adquisiciones por causa de muerte, se aplicará una tasa de 0% del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, siempre que el valor del inmueble a la fecha de la escritura de adjudicación no exceda de la suma equivalente a doce mil setenta y tres veces al Salario Mínimo General Vigente en el Distrito Federal”.

Como ejemplo de reducciones al importe del impuesto, encontramos que a partir del 31 de diciembre de 2000 se dispuso que las personas que adquieran o regularicen la adquisición de una vivienda de interés social o popular, tendrán derecho a una reducción del ochenta o sesenta por ciento, respectivamente tanto en el ISAI como en derechos de registro, de conformidad con lo se-

ñalado en el artículo 293 del Código Fiscal vigente. En este mismo tenor, en los últimos años, el Gobierno del Distrito Federal ha expedido diversos acuerdos tales como la “Resolución de Carácter General por la que se Otorgan Facilidades Administrativas y se Condonan el Pago de las Contribuciones que se Indican”, para formalizar transmisiones de propiedad y sucesiones en la jornada notarial vigente en el ejercicio, en la que aquellos contribuyentes que pretendan llevar a cabo operaciones respecto de la transmisión de propiedad de bienes inmuebles ubicados en el Distrito Federal incluyendo las *mortis causa*, tomando en consideración el valor catastral del inmueble, obtienen reducciones en el pago de diversas contribuciones, entre ellas del impuesto de que se trata, que van desde el veinte hasta el ochenta por ciento de las mismas y excluyendo como base del cálculo de dicho impuesto al valor comercial y al precio de la operación.

Para concluir este punto, siempre será recomendable que los beneficios señalados se incluyan de manera permanente en la ley, para no sujetarlos a decisiones políticas, pero siempre buscando cuidar la constitucionalidad de la disposición.

EXIGIBILIDAD

El impuesto debe pagarse, por regla general, dentro de los quince días siguientes a aquel en que se realicen los supuestos que señala el artículo 120 del Código Fiscal. La ley no establece si esos quince días son hábiles o naturales, como por ejemplo, sí lo establece el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, el cual no es aplicable supletoriamente al ámbito local. En el Código local sólo encontramos una disposición, misma que se ha interpretado como la aplicable, que se refiere al cómputo de plazos, que es la contenida en el artículo 433, pero la misma se refiere únicamente al procedimiento administrativo.

Las excepciones que encontramos a esta regla a la fecha de publicación del código eran las siguientes:

A) Cuando la adquisición se hacía constar en escritura pública, el pago debía hacerse dentro de los 5 días siguientes hábiles (aquí sí se especificó) al otorgamiento. Es importante notar que ni del texto de la iniciativa, del dictamen, ni de la versión estenográfica correspondiente a la sesión del 23 de diciembre de 2009, se menciona la razón de esta modificación, inédita en el devenir del ISAI, tal como se está reseñando, ya que no sonaba ló-

gico mantener la regla general para todo tipo de contribuyentes y la excepción para notarios, dado el tratamiento y el esquema de vigilancia que en materia fiscal campea para estos fedatarios en todo el código.

En ese orden de ideas, quizás reconociendo un error, primero por una circular de fecha 28 de enero de 2010 y luego, correctamente, por reforma al Código de 16 de marzo de 2010, se determinó que en este caso la regla era de 15 días hábiles.

B) Cuando la adquisición opere por resolución de autoridades no ubicadas en la capital, el pago se hará dentro de los treinta días naturales contados a partir de la fecha en que haya causado ejecutoria la resolución respectiva, según lo dispone el artículo 125 del Código Fiscal, en su primer párrafo. Este supuesto es un tanto oscuro, ya que por ejemplo, ¿qué pasaría en el caso de un juicio de divorcio realizado en el estado de México que trajo como consecuencia la disolución de una sociedad conyugal y cuya formalización se efectúa con un notario del Distrito Federal? ¿Cuándo empieza a correr el plazo de pago y a cuánto se extiende éste? Desde mi punto de vista, aquí aplicamos la regla general, ya que el supuesto de pago nace con la escritura. Nótese que este caso no se refiere a actos o contratos celebrados en otras entidades federativas, ya que en este caso la regla es la misma, quince días hábiles.

C) Tratándose de adquisiciones en el extranjero, cualquiera que sea la causa, el pago deberá

OBLIGACIONES DEL NOTARIO EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO

Encontramos las siguientes:

A) *Calcular y enterar el impuesto.* Ésta es la obligación más importante y se desprende de lo que señala el primer párrafo del artículo 121 del Código. Si la adquisición no se consigna en escritura, la obligación es del adquirente, aunque existe responsabilidad solidaria del enajenante en este caso.

B) *Insertar en los instrumentos las manifestaciones que señala la ley.* Esta obligación ha tenido diversos cambios estando en este momento únicamente la obligación contenida en el artículo 124 que se refiere al caso de inmuebles en condominio, donde debe insertarse una serie de datos en relación a todo el conjunto. Esta obligación nació en 1997 y se ampliaba a todos los casos en que se transmitiera un derecho real, independientemente de que estuviera gravado o no. En 1998, se limitó el caso a los actos en que se transmitía la propiedad de inmuebles, olvidándosele al legislador que no sólo la adquisición de la propiedad está gravada con el impuesto.

C) *Presentar la declaración del impuesto acompañada de los documentos que indique la autori-*

pago prevé una causación de recargos inferior a los que se generaron a la fecha de causación del impuesto? En este caso sí podríamos aplicar la ley vigente retroactivamente “en beneficio” del contribuyente, sin embargo, creo que en la práctica requeriríamos de una autorización del fisco local, como por ejemplo, en el caso de sucesiones por causa de muerte de conformidad con lo que establecía el abrogado artículo 13 transitorio del Código Financiero de 1995.

gentes al momento de la causación del impuesto o las vigentes al momento en que se efectúa el pago. Pienso que las reglas a seguir son las vigentes al momento de la causación del impuesto, ya que como lo establece el artículo 11 del citado Código, los recargos son accesorios de las contribuciones y participan de su naturaleza, por esto, si nos encontramos con un impuesto causado y exigible en 1983 y que se va a pagar en 1998, deberá pagarse hasta el 250 por ciento del crédito fiscal omitido, de conformidad con lo señalado en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente en esa fecha, supletorio de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal de 1983. Bajo esos argumentos y de conformidad a lo que establece el artículo 14 constitucional, en su primer párrafo, no es posible aplicar retroactivamente en perjuicio de contribuyente una norma que le determina mayor sanción que la que estaba vigente cuando omitió la contribución. Además de lo expuesto, el opinar lo contrario nos llevaría a situaciones de incertidumbre jurídica, ya que siguiendo el ejemplo expuesto, ¿qué hubiera pasado si en 1998 se estableciera que no hubiera recargos por la omisión del pago, en 1999 se indicara que sí los hay y es hasta un 500 por ciento y así sucesivamente?; de ninguna manera puede sostenerse que las reglas sobre las cuales se calculan los recargos de una contribución causada en fecha determinada van cambiando en función de todas y cada una de las modificaciones legislativas.

¿Qué pasaría si la ley vigente al momento del

en el pago de la contribución y por lo que respecta a los accesorios, éstos corren exclusivamente a cuenta del fedatario, a menos que el recargo se haya generado por inexactitud o falsedad en los datos proporcionados por el contribuyente, ya que en este caso los accesorios corren por cuenta de él. (Cfr. artículo 73, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación)

¿Es obligación del notario vigilar que esté hecho el pago del impuesto de una operación que le sirve como antecedente inmediato al acto jurídico que ante él se va a otorgar? Desde mi punto de vista no, ya que aun invocando esa genérica obligación de vigilar la legalidad de los actos, nada le impediría realizar la operación en la que él interviene, por que dicho antecedente es un acto jurídico existente y válido y eso es lo que debe cuidar el notario. La responsabilidad por la omisión en el pago del impuesto es de quien en ese momento la ley impuso esa obligación cuando se efectuó el hecho generador. En su caso, el notario cumple avisándole al nuevo adquirente que será responsable solidario de ese impuesto omitido en los términos de lo dispuesto en el artículo 48, fracción IX, del Código Fiscal.

La falta de pago del impuesto dentro de los plazos que señala el Código da lugar, según el artículo 42 de dicho ordenamiento, a que el crédito sea exigible y a la causación de recargos en concepto de indemnización a la hacienda pública del Distrito Federal. En el caso de los recargos se presenta un problema, que es el determinar que reglas debemos tomar para determinarlos es decir, las vi-

tan importante de recursos que este impuesto trae a la hacienda del Distrito Federal.

La **responsabilidad del notario** en relación con el impuesto que nos ocupa, de conformidad con el artículo 48, fracción I, del Código Fiscal, **es solidaria con el contribuyente**, ya que dichos fedatarios se encuentran implícitamente comprendidos en dicha fracción, al referirse a las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones.

Aunque como ya vimos, el notario no es recaudador, el legislador lo hace partícipe de dicha responsabilidad. Además en el artículo 121, *contrario sensu*, se confirma lo expuesto. Dicha responsabilidad comprende el principal y sus accesorios, con excepción de las multas, las cuales corresponderán al culpable de la omisión en el pago, ya sea el contribuyente o el fedatario. Si el notario, con sus propios recursos, hace el pago del impuesto, conserva su facultad de repetir contra el contribuyente en los términos de la legislación civil. Este sistema es un tanto injusto, ya que si el contribuyente expensó al notario el impuesto y éste no lo entera, no es correcto que el pago de los accesorios corra a cargo del mismo, ya que la omisión no se dio por su responsabilidad, aunque en el último párrafo del citado artículo 48 se abre una genérica potestad de la autoridad para cobrarle también los accesorios si a su juicio estos se generaron por actos u omisiones de dicho fedatario.

En el orden jurídico federal el sistema es diferente ya que sólo existe responsabilidad solidaria

nace desde el 2004, pretendiendo clarificar cuando debe pagarse el impuesto que se cause por la celebración de actos que el legislador juzgó complejos, lo único que logró fue el separar nuevamente el supuesto de causación con el de pago, ya que la regla señalada en el artículo 115 fracción V, permaneció inalterable tal como ya se comentó, señalándose taxativamente que siempre nacerá la causal de determinación con la escritura pública, independientemente de que la transmisión pudiera verse dado en otro momento. Si la intención era simplificar, en mi opinión también debió haberse reformado en el mismo sentido el artículo correlativo ya citado.

El pago del impuesto puede hacerse por anticipado, pero aquí hay que distinguir dos casos:

A) El pago de un impuesto ya causado pero en el cual no ha nacido el supuesto de pago. Aquí no se presentaría problema alguno, pues ya conocemos las reglas para el cálculo y el entero.

B) El pago de un impuesto que no se ha causado aún. No hay fundamento legal que lo prohíba. En este caso, cuando el impuesto se cause y existen diferencias a favor del fisco, quedan intactas sus facultades para exigirlo. Si el pago se hizo en exceso o el impuesto no se causa, el contribuyente puede pedir la devolución correspondiente.

Desde el 2003 se eliminó toda posibilidad de que el impuesto en estudio pueda ser pagado a plazos, lo que no sucedió con las demás contribuciones que regula el Código, quizás por el monto

E) *Adjudicación judicial o administrativa*. A partir de 2004 se indicó que el supuesto de pago se da con el otorgamiento de la escritura correspondiente. Antes del año 2000, el supuesto se generaba con la resolución que la ordenaba. Aquí se presenta un nuevo caso de separación entre los momentos de causación y determinación.

F) *Compraventa con reserva de dominio y promesa con principios de ejecución*. El supuesto de pago es el mismo desde 1982, es decir, la fecha de la celebración del contrato respectivo, con la salvedad del breve periodo ya comentado para este caso de parte de 2005, donde la exigibilidad era lo mismo que la acusación vigente en ese breve lapso.

G) *Arrendamiento financiero*. Hasta 1993 el supuesto de pago era la celebración del contrato respectivo, lo cual significaba un error, ya que la celebración del contrato no implicaba la transmisión de derechos gravados. A partir de 1994 el supuesto se da cuando se ceden los derechos respectivos o adquiere una persona distinta al arrendatario, situación que tuvo un cambio con la multicitada reforma, donde se señalaba que el impuesto tenía que pagarse cuando el arrendatario ejercía la opción de compra, regla que dejaba muchas lagunas, por lo que se optó a partir del 23 de agosto de ese mismo año de regresar a la regla que permanece en vigor hasta esa fecha.

H) *Diversos actos relacionados con personas morales, civiles o mercantiles*. Esta fracción que

aplicar el artículo en comento aun en este caso, ya que la intención del legislador de esa época era permitir que, si el contribuyente lo estimaba más favorable, el supuesto de causación se generara al momento en que dicha persona manifestaba su voluntad expresa de acogerse a las disposiciones vigentes, por lo que todas las reglas a aplicar, aun las del pago, serían las de ese tiempo.

Desde el 2004 se agregó un párrafo a esta regla, que no cambió su esencia con la reforma de agosto de 2005, que introduce un supuesto sumamente abusivo y a mi entender, inaplicable, que es cuando el *de cuius* enajenó en vida el bien y falleció sin formalizar, indicándose que en este caso debe pagarse impuesto por el sucesor, independientemente del que se causó con la transmisión, cuando dicha persona nunca adquirió nada, ya que el bien salió del patrimonio de quien fue persona en vida, de acuerdo a las más elementales reglas de nuestro derecho civil, por lo que no existe objeto de la contribución.

C) *Fideicomiso*. El pago debe realizarse al efectuarse los supuestos del artículo 115, fracción X, del Código Fiscal. En 1982 se remitía a los supuestos del Código Fiscal de la Federación.

D) *Prescripción positiva*. El supuesto de pago ha sido el mismo desde 1982, sea contenciosa o no la prescripción y se da en el momento que cause ejecutoria la sentencia de prescripción positiva o se dicte la resolución correspondiente en los casos de información de dominio.

En 1982 la regla general era a la fecha de la celebración del acto que causa el impuesto. A partir de 1983 la regla es la ya comentada. Las excepciones son las siguientes:

A) *Usufructo*. El supuesto de pago nace, por lo que se refiere a su transmisión, cuando esto ocurra. Este supuesto es idéntico desde 1982. Por lo que se refiere a la extinción desde 2005, tal como se comentó al analizar la causación del impuesto tratándose de este derecho, el supuesto se da únicamente cuando la causa de terminación no sea la muerte del usufructuario, aunque no queda claro si cuando el usufructo original se transmitió, que es lo que no genera el pago, si la muerte del usufructuario original o la del sucesivo.

B) *Sucesiones por causa de muerte*. El supuesto de pago es la adjudicación. Si hay una cesión de derechos hereditarios o venta de sucesión, el supuesto de pago se adelanta a ese momento. Hasta 1987, existió otro momento de pago que era a los tres años de la muerte del autor de la sucesión, si no se había efectuado la adjudicación.

Un caso interesante se presentaba a la luz de la opción ya comentada del abrogado Código Financiero, en su artículo 13 transitorio, que es cuando una persona fallece entre 1982 y 1987, fecha en la que el supuesto de pago es el ya comentado y la adjudicación se realiza en este momento: ¿podríamos aplicar el beneficio vigente en el Código Financiero de 1995 a un impuesto que no sólo ya se causó, sino que ya es exigible por el transcurso de los tres años? Pienso que sí era posible

efectuarse dentro de los noventa días hábiles a que surtan efectos en el país dichas adquisiciones, tal como lo señala el citado artículo 125 en su segundo párrafo.

En 1982, el pago del impuesto debía efectuarse dentro de un plazo de 30 días naturales. La autoridad fiscal tenía un plazo de diez días para verificar el pago y existía un plazo de diez días posteriores para hacer correcciones. En 1983 el pago debía efectuarse al mes. A partir de 1984 el pago es a los quince días hábiles, con la salvedad señalada respecto al cómputo de los plazos a partir de 1995, año en que entró en vigor el Código Financiero, donde la regla se mantuvo, hasta las nuevas reglas del Código Fiscal de 2010 ya comentadas.

Los supuestos de pago están enunciados en el artículo 120. La regla general se encuentra en la fracción VIII. Dichos supuestos se generan en los siguientes momentos:

A) Tratándose de documentos privados, lo que ocurra primero:

1. Cuando se adquiriera el dominio del bien conforme a las leyes. Éste es el caso que ordinariamente vuelve exigible el impuesto cuando existe un instrumento privado, tales como la fusión o transacciones extrajudiciales. Si existe un elemento adicional al convenio, como una resolución judicial que lo convalida, desde mi punto de vista salimos de esta regla.

2. Cuando se inscriban en el Registro Público.

B) Cuando el acto se eleve a escritura pública.

dad. En el artículo 120 noveno párrafo se indica que el fedatario está obligado a acompañar a la declaración los elementos que el formato al efecto indique.

Es de advertir que a partir del 17 de julio de 2006 los notarios del Distrito Federal y sólo ellos, están obligados a presentar la declaración del pago de este impuesto mediante medios electrónicos remotos, utilizando el programa denominado Sistema de Notarios y Valuadores (SINOVA). Dicho sistema de acuerdo a la circular que le dio origen emitida por el entonces titular de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal tiene las siguientes etapas.

1. El perito o sociedad de valuación captura el anexo técnico.
2. El anexo capturado se envía en línea al notario que lo solicite, para formalizar la adquisición y pagar el ISAI.
3. El notario adjunta el anexo técnico y complementa la información de este con los datos relativos a los participantes en la operación y a los antecedentes registrales del inmueble.
4. El notario paga el ISAI.
5. El notario captura en el SINOVA los datos del pago del ISAI, y;
6. El notario envía electrónicamente la declaración y el anexo técnico a la Tesorería.

Empero, la declaración vía SINOVA no es el único medio vigente para presentar la declaración del pago, ya que existen otras tres formas reguladas en una resolución emitida el 9 de julio de

2008 por el Procurador Fiscal del Distrito Federal y que siguen siendo de manera documental, que son aquellas que se generan por operaciones con subsidio, las emanadas de la jornada notarial o del programa del Instituto de Vivienda del Distrito Federal. Estos casos, en unión de la posibilidad de que notarios foráneos presenten por vía remota el pago del impuesto, son los grandes pendientes en la modernización electrónica del ISAI.

Es importante hacer notar que en ninguna parte del Código ni del formato de declaración, se establece la obligación de acompañar copia del instrumento donde se consignó el acto objeto del impuesto. Lo único que señala el formato ordinario que debe acompañarse es:

1. Recibo Universal de pago con marca encriptada o certificación de caja, emitidos por la caja recaudadora de la Tesorería del Distrito Federal.
2. Formato Universal de la Tesorería, el cual sólo será válido con la certificación o recibo universal del Banco y con la firma y sello del cajero.
3. En el caso de pagos por Internet, del estado de cuenta expedido por la institución de crédito que se trate.
4. En el caso de pagos mediante sistema bancario de pagos a la Tesorería del Distrito Federal por Notarios Públicos, la impresión de la declaración con la certificación de pago, obtenido del mismo.

La relación de boletas de predial, agua y contribuciones de mejoras de los últimos cinco años

exhibidas al fedatario que realizó la operación, no existe desde el 2005 obligación de acompañarla a la declaración, bastando únicamente que se agregue al apéndice del instrumento correspondiente.

D) *Presentar los avisos correspondientes.* Sólo se da en dos casos, el primero, en operaciones en que ya se hubiere pagado el impuesto con anterioridad y el segundo, en fideicomisos donde no se causa el impuesto, incluyendo la obligación, en este último caso a partir de 2010 con la entrada en vigor del Código Fiscal del Distrito Federal, de anexar la documentación con la cual acredite tal situación, que en la práctica se ha traducido en una copia del instrumento, lo que en mi opinión es erróneo, pues en realidad lo que se debió exigir es la justificación de la decisión, necesariamente ya que al ser el fideicomiso un acto jurídico de naturaleza sumamente compleja, no basta la simple copia del documento que le dio origen para entender la posición del notario de no calcular y enterar.

Vale la pena comentar que uno de los errores de la reforma de 2004 que cambió la numeración de los artículos que regulaban el ISAI en el Código Financiero fue el que se partió en dos el antiguo artículo 161, que entre otras cosas, regulaba estas dos obligaciones del notario, dejando una de ellas, la del impuesto pagado con anterioridad, en el nuevo artículo 143 y la segunda, fideicomisos, en el 144, señalando, en ese mismo artículo en su último párrafo, que “*ambos supuestos, no se exigió al notario público (sic) documentación adicio-*

nal...a que se refiere este artículo”, cuando esto quedó en el anterior, situación que no se corrigió hasta el año siguiente con la derogación de este párrafo.

E) *Avalúos y autodeterminaciones.* Los notarios están obligados a verificar que los avalúos y las autodeterminaciones se encuentren vigentes al momento en que se otorga el instrumento correspondiente, la cual es de seis meses. Además, en el caso de los avalúos, deberán verificar que éstos hayan sido practicados por las personas e instituciones autorizadas por la autoridad fiscal.