

EL USUFRUCTO COMO OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES

Alejandro Domínguez García Villalobos



I. INTRODUCCIÓN

El propósito del presente trabajo es analizar el régimen fiscal del usufructo por lo que al Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles se refiere. Para ello, y para mayor claridad de los distintos supuestos de causación de dicho impuesto local, en primer lugar, vamos a recordar en qué consiste este derecho real y tener claro las distintas variantes o modalidades que se pueden presentar, tanto en sus formas de constitución como en el número de usufructuarios; el objeto mueble o inmueble sobre el que puede recaer; así como en su forma de transmisión y sus distintos modos de extinción. Hecho lo anterior, analizaremos cómo se ha gravado el usufructo en las distintas leyes locales que han estado vigentes en el Distrito Federal, hoy la Ciudad de México, desde la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal de 1942, hasta el actual Código Fiscal.

II. GENERALIDADES DEL USUFRUCTO

A. CONCEPTO

Recordemos que el usufructo es el derecho real, temporal, por naturaleza y como máximo vitalicio, para usar y disfrutar de bienes ajenos, sin alterar (salvo excepciones) su forma y substancia.

A. Es un derecho real, por lo que participa de las características propias de esta clase de derechos, mismas que son:

- a. *Inmediatez*. Consiste en un poder jurídico que una persona ejerce en forma directa e inmediata sobre una cosa para aprovecharla, total o parcialmente. En el caso del usufructo, parcialmente, pues da a su titular el derecho de usarla y de disfrutarla.

- b. *Exclusión*. El titular del derecho lo puede ejercer con exclusión de cualquier otra persona.
- c. *Persecución*. Concede a su titular acción de perseguir y recuperar la cosa sobre la que recae. Respecto del usufructo, el artículo 989 del Código Civil le reconoce al usufructuario el derecho de ejercitar todas las acciones y excepciones reales, personales o posesorias.
- d. *Oponibilidad*. Es oponible a terceros. En el usufructo existe además un sujeto pasivo determinado que es el nudo propietario, lo que le da el carácter de derecho real absoluto-relativo.
- e. *Preferencia*. Da prioridad a quien detente el mismo derecho, pero adquirido con anterioridad.

B. Es por esencia temporal, pues el desmembramiento que sufre la propiedad, es decir la separación del derecho de usar y disfrutar de la propiedad para quedar ésta, nuda (como la llama la doctrina), tarde que temprano, terminará y se consolidará nuevamente.

C. Es por naturaleza vitalicio, es decir si no se dice nada en relación con la duración, el usufructuario tiene derecho a que dure toda la vida de éste.

D. Como máximo vitalicio. El usufructo durará cuanto más, la vida del usufructuario.

E. Para usar y disfrutar bienes ajenos. El usufructuario tiene derecho a usar el bien objeto del usufructo y a hacer suyos todos los frutos naturales, industriales y civiles que dicho bien produzca, el que por definición, debe pertenecer a otra persona, llamada nudo propietario.

F. Sin alterar, salvo excepciones, su forma y substancia. El usufructuario debe usar y disfrutar con moderación, es decir, utilizar el bien objeto del usufructo según su naturaleza y para lo que esté destinado. Una excepción se refiere al caso en el que el usufructo abarque bienes consumibles a que se refiere el artículo 994 Código Civil, dando lugar al cuasiusufructo.

B. CLASIFICACIÓN

El usufructo admite ser clasificado desde distintos ángulos, tales como su forma de constitución, su duración, por el objeto sobre el que recae, por los provechos o gravámenes, por el número de usufructuarios, etcétera.

A. *Por su constitución*. El usufructo se puede constituir por ley (usufructo legal); por voluntad de los particulares, bien sea por testamento o contrato (usufructo voluntario); o por prescripción (usufructo mixto).

- a. *Legal*. Los casos de usufructo legal están previstos en los artículos 428 y 430 referentes a los bienes del hijo mientras está sujeto a patria potes-

tad, 1364 relativo al legado sujeto a término suspensivo; 1366 que se refiere al legado sujeto a término extintivo; y 1480 referente a las sustituciones testamentarias. El texto de dichos artículos es en lo conducente del tenor siguiente:

Artículo 428.—Los bienes del hijo, mientras esté en la patria potestad, se dividen en dos clases:

- I. Bienes que adquiera por su trabajo;
- II. Bienes que adquiera por cualquier otro título.

Artículo 430.—En los bienes de la segunda clase, la propiedad y la mitad del usufructo pertenecen al hijo, la administración y la otra mitad del usufructo corresponden a las personas que ejerzan la patria potestad ...

Artículo 1364.—Si el día en que debe comenzar el legado fuere seguro, sea que se sepa o no cuando ha de llegar, el que ha de entregar la cosa legada tendrá, respecto de ella, los derechos y obligaciones del usufructuario.

Artículo 1366.—Cuando el legado debe de concluir en un día en que es seguro que ha de llegar se entregará la cosa o cantidad legada al legatario, quien se considerará usufructuario de ella.

Artículo 1480.—Puede el padre dejar una parte o la totalidad de sus bienes a su hijo, con la carga de transferirlos al hijo o hijos que tuviere hasta la muerte del testador, teniéndose en cuenta lo dispuesto en el artículo 1314, en cuyo caso el heredero se considerará como usufructuario.

- b. *Voluntario*. Cuando su origen es la voluntad de los particulares, bien sea por testamento o por contrato, y en este caso sea de manera gratuita u onerosa. Además, puede constituirse por enajenación cuando el propietario enajena el usufructo y conserva la nuda propiedad, o por retención o reserva cuando el propietario conserva el usufructo y lo que enajena es la nuda propiedad.
- c. *Mixto o por prescripción*. Si se posee un bien a título de usufructuario, de manera pacífica, pública, continua, y por el plazo establecido en la ley según se trate de un bien mueble o inmueble, y en su caso si hay buena o mala fe.

B. *Por su duración*

- a. *Temporal*. Según dijimos todo usufructo es por esencia temporal, sin embargo, se ha llamado así al que se constituye por un determinado número de años, para diferenciarlo del vitalicio.

b. *Vitalicio*. Cuando se constituye por toda la vida del usufructuario, bien sea porque así se estipuló o por no haberse dispuesto lo contrario.

C. Por el objeto sobre el que recae:

a. *Mueble*. Si recae sobre bienes muebles.

b. *Inmueble*. Si es inmueble el objeto sobre el que recae. (Art. 750 fracción -+XII del Código Civil).

D. Por los provechos o gravámenes:

a. *Oneroso*. Si el que enajena el usufructo lo hace a cambio de una contraprestación. Por ejemplo, si es objeto de una compraventa.

b. *Gratuito*. Si no hay contraprestación por el usufructo que se adquiere, es decir si es objeto de una donación

E. Por el número de usufructuarios:

a. *Simple*. Si es una sola persona la titular del derecho, es decir es un solo usufructuario.

b. *Múltiple*. Si se constituye a favor de varias personas y en este caso admite subclasificarse en simultáneo y sucesivo. El primero, cuando los usufructuarios tienen una parte alícuota del derecho y pueden usar y hacer suyos los frutos a un mismo tiempo. Recordemos que en esta clase de usufructos nuestro Código Civil dispone que cesando el derecho de uno de los usufructuarios pasará al propietario, es decir, se consolidará proporcionalmente con la nuda propiedad, salvo que al constituirse se hubiese dispuesto que acrecería las porciones de los demás usufructuarios (Art. 983). El segundo, es decir el sucesivo, tiene lugar cuando al dejar de ser usufructuario el primero de los designados, lo será el siguiente, según el orden establecido.

C. FORMAS DE EXTINCIÓN

En términos del artículo 1038, el usufructo se extingue por alguna de las siguientes causas:

A. Muerte del usufructuario. Como hemos dicho, el usufructo es como máximo vitalicio, ya que independientemente de que se le haya fijado una duración, si el usufructuario muere, el derecho se extingue. Es importante tener presente que, si el usufructuario vende o transmite su derecho por cualquier título, el derecho se extingue con su muerte, ya que el derecho se constituyó en consideración a su vida y no a la de otro. Por ello, el artículo 1002 al establecer que el usufructuario puede enajenar, arrendar y gravar su derecho,

agrega que todos los contratos que celebre como usufructuario terminarán con el usufructo.

B. Vencimiento del plazo por el cual se constituyó.

C. Por cumplirse la condición impuesta en el título constitutivo para la cesación de este derecho.

D. Por la reunión del usufructo y de la nuda propiedad en una misma persona.

E. Por renuncia expresa del usufructuario.

F. Por la pérdida total de la cosa que era objeto del usufructo.

G. Por la cesación del derecho del que constituyó el usufructo.

H. Por no dar fianza el usufructuario por título gratuito, si el dueño no lo eximió de esa obligación.

III. EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES

Si bien es cierto —como veremos más adelante— que el usufructo no fue objeto de impuesto por la legislación local en una época pasada, podríamos afirmar que en la actualidad, en todas las legislaciones estatales, o en su caso municipales, de nuestro país, el usufructo que tiene por objeto un inmueble, es objeto de imposición fiscal; lo que no es uniforme son los supuestos de causación del correspondiente impuesto, ya que la amplia y variada gama de posibilidades que hemos mencionado puede presentarse en el usufructo, como es el que pueda ser vitalicio o temporal, sucesivo o simultáneo, legal o voluntario, que pueda ser objeto de constitución, de transmisión y de extinción, etcétera, se ha visto reflejada en los distintos ordenamientos fiscales para gravar lo que el legislador en cada caso ha considerado.

Podemos dividir en cuatro etapas la regulación fiscal que ha tenido el usufructo en el Distrito Federal a partir de la Ley de Hacienda de 1942. La primera de ellas abarca de 1942 a 1981, en la que según veremos, el usufructo no fue objeto de imposición del impuesto sobre traslación de dominio, que se causaba cuando la transmisión de la propiedad de un inmueble; una segunda etapa comprende de 1982 (por reformas a la Ley de Hacienda citada) a 1999, año en la que se reformó el entonces Código Financiero para el Distrito Federal; la tercera etapa abarca del año 2000 al 2004, y la cuarta y última etapa del 2005 a la fecha.¹

¹ La vigencia de la primera ley de Hacienda citada abarca del primero de enero de 1942 al treinta y uno de diciembre de 1982. La siguiente Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal estuvo vigente del primero de enero de 1983 al 31 de diciembre de 1994. El Código Financiero del Distrito Federal estuvo vigente del 1 de enero de 1995 al 31 de diciem-

A. PRIMERA ETAPA 1942 A 1981

La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1941, regulaba en su título XI el Impuesto Sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles. Los artículos relativos y que nos servirán para hacer los comentarios correspondientes en torno al usufructo, son en su texto original y en lo conducente, del tenor siguiente:

Artículo 443.—Es objeto del impuesto la adquisición o transmisión de dominio de bienes inmuebles.

Artículo 444.—El impuesto sobre traslación de dominio sobre inmuebles en el Distrito Federal se causa:

I. En los casos de transmisión contractual de la propiedad de bienes inmuebles.

II. En los casos en que la propiedad de los inmuebles se transmita por remate judicial o administrativo.

III. En los casos en que la propiedad de los inmuebles se transmita por remate judicial o administrativo.

IV. Cuando se transmita la propiedad de bienes inmuebles en los casos de constitución, fusión de sociedades, aumento del capital social, adjudicación por disolución y liquidación de sociedades, sean civiles o mercantiles.

Artículo 445.—No habrá lugar al pago del impuesto:

...

X. Cuando se trate de la transmisión de derechos reales sobre inmuebles.

Con base en el texto de las fracciones del artículo 444, observamos que todos los supuestos previstos como de causación del impuesto sobre traslación de dominio, se refieren a distintos casos de transmisión de la propiedad de un inmueble, lo que se corrobora con el texto de la fracción X del artículo 445 que establece que no habrá lugar al pago del impuesto cuando se trate de la transmisión de derechos reales sobre inmuebles (entiéndase derechos reales distintos a la propiedad); por lo que podemos afirmar que ni la constitución, ni la transmisión, ni la extinción del usufructo, eran objeto de causación de dicho impuesto.

Consideramos que el impuesto sobre traslación de dominio se causaba en dado caso, cuando el propietario vendía la nuda propiedad, pero no así

bre de 2009 y el actual Código Fiscal para el Distrito Federal entró en vigor el 1 de enero de 2010.

si se transmitía el usufructo y el propietario se reservaba la nuda propiedad de su inmueble.

B. SEGUNDA ETAPA. DE 1982 A 1999

El primero de enero de 1982 entró en vigor el decreto por el que se reformó la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal de 1942, y que previó varios supuestos de causación del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles relacionados con el usufructo. Los supuestos de causación indicados fueron conservados tanto por la Ley de Hacienda siguiente, que entró en vigor el primero de enero de 1983, como por el Código Financiero del Distrito Federal de 1995. El texto de los artículos relativos de la Ley de Hacienda de 1983 (y correlativos del Código Financiero) es el siguiente:

Artículo 23.—Están obligadas al pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles establecido en este capítulo, las personas físicas o morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo, en construcciones adheridas a él, o en ambos conceptos, ubicados en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos, a que este capítulo se refiere.

Artículo 25.—Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que derive de:

...

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

Artículo 26.—...

Para los fines de este capítulo, se considera que el usufructo y la nuda propiedad tiene un valor, cada uno de ellos del 50% del valor de la propiedad.

Artículo 28.—El pago del impuesto deberá hacerse mediante declaración que se presentará dentro del mes siguiente a aquél en que se realice cualquiera de los supuestos que a continuación se señalan:

I. Cuando se constituya o adquiera el usufructo o la nuda propiedad. En el caso de usufructo temporal, cuando se extinga.

Del texto de los artículos transcritos, podemos afirmar lo siguiente:

a. Si bien es cierto que la fracción VII del artículo 25 y la fracción I del artículo 28, no se refieren expresamente al usufructo vitalicio, por ser de su naturaleza que lo sea, es éste el que estaba gravado en su constitución y en su transmisión, y no en su extinción, y debía entenderse así, ya que, por contra, las fracciones citadas sí aludían expresamente al usufructo temporal, y lo que se gravaba de éste era su extinción.

b. En ese orden de ideas, la extinción del usufructo vitalicio no causaba el impuesto, así como tampoco la constitución ni la transmisión del usufructo temporal.

c. Por contra, y según lo afirmado, la extinción de un usufructo temporal causaba el impuesto, independientemente de que ésta tuviera lugar por el vencimiento del plazo por el que se constituyó o por otra causa, por ejemplo, la muerte del usufructuario o la renuncia de éste.

d. Si una persona enajenaba a otra la nuda propiedad, bien fuera por donación o venta, y se reservaba el usufructo vitalicio, ello implicaba la constitución de dicho derecho por reserva, por lo que consideramos debía pagarse 50% del impuesto por la adquisición de la nuda propiedad, y 50% de dicho impuesto por la constitución por retención o reserva del usufructo a favor del enajenante, y así cuando se diera el caso de la extinción del usufructo, con la consecuente consolidación de la propiedad, no se tendría que pagar ningún impuesto, pero se habría pagado un 100% del mismo.

Las Legislaciones fiscales de Veracruz, Jalisco y Zacatecas, prevén los supuestos de causación del impuesto local, (llámese sobre traslación de dominio de bienes inmuebles, sobre adquisición o de cualquier otra forma), en los mismos términos del artículo 25 fracción VII antes indicada.

C. TERCERA ETAPA. DE 2000 A 2004

En el Distrito Federal, la regulación fiscal del usufructo se mantuvo en los términos indicados en el inciso anterior hasta el 31 de diciembre del 1999, ya que el primero de enero de 2000 se reformó el Código Financiero para gravar el usufructo de la siguiente manera:

Del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles

Artículo 156.—Están obligadas al pago del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo, en las construcciones o en el suelo y las construcciones adheridas a él ubicados en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos a que este Capítulo se refiere...

Artículo 157.—Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición, la que derive de:

...

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

Artículo 158.—

...

Para los fines de este impuesto, se considerará que el usufructo y la nuda propiedad tienen, cada uno de ellos, el 50% del valor del inmueble.

Artículo 160.—El pago del impuesto deberá hacerse mediante declaración, a través de la forma oficial autorizada, que se presentará dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se realicen cualquiera de los supuestos que a continuación se señalan:

I. Cuando se adquiera el usufructo o la nuda propiedad. En el caso de usufructo que no haya sido constituido como vitalicio, cuando se extinga.

Lo anterior, nos permite hacer los siguientes comentarios:

a. Podemos decir que sigue vigente lo afirmado en el sentido de que el Código Financiero da un tratamiento distinto al usufructo vitalicio y al usufructo temporal (o como con la reforma indicada lo llama “que no se hubiere constituido como vitalicio”).

b. Lo que se grava del usufructo vitalicio es su transmisión y lo que se grava del temporal o no vitalicio, es su extinción.

c. Ya no se considera como supuesto de causación del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles la constitución del usufructo, sino únicamente la transmisión de éste o, en su caso, la transmisión de la nuda propiedad. Por lo que, si una persona transmitía a otra la nuda propiedad y se reservaba el usufructo vitalicio, se debía pagar el 50% del impuesto por dicha transmisión sin causarse otro 50% por la constitución del usufructo, y que tampoco se causaría cuando su extinción, por ejemplo, por muerte del usufructuario, pues tratándose de extinción solo se gravaba respecto del usufructo que no se hubiere constituido como vitalicio, es decir, el temporal.

d. Así, se podría llegar al extremo de vender la nuda propiedad de un bien, con el pago correspondiente (es decir de un 50%), reservándose el vendedor el usufructo vitalicio, y extinguir ese derecho al día siguiente por una causa distinta a la muerte del usufructuario, por ejemplo, mediante su renuncia. En tal supuesto se habría extinguido un usufructo constituido como vitalicio, y por ello no se habría causado impuesto alguno por lo que el comprador habría pagado solo un 50% del impuesto, a pesar de llegar a ser pleno propietario del bien correspondiente.

D. CUARTA ETAPA. DEL 2005 A LA FECHA (2016)

En enero del 2005 entró en vigor la reforma al Código Financiero del Distrito Federal para gravar el usufructo en los mismos supuestos y términos

que lo grava el actual Código Fiscal vigente desde el primero de enero de 2010. Los supuestos indicados se contienen en los artículos que de este último ordenamiento transcribimos en lo conducente a continuación:

DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES

Artículo 112.—Están obligadas al pago del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo, en las construcciones o en el suelo y las construcciones adheridas a él ubicados en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos a que este Capítulo se refiere.

Artículo 115.—Para los efectos de este Capítulo, se entiende por adquisición, la que derive de:

...

VII. Transmisión de usufructo o de la 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.

Artículo 117.—...Para los fines de este impuesto, se considerará que el usufructo y la nuda propiedad, tienen cada uno de ellos, el 50% del valor del inmueble.

Artículo 120.—El pago del impuesto deberá hacerse mediante declaración, a través de la forma oficial autorizada que se presentará dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se realicen cualquiera de los supuestos que a continuación se señalan:

I. Cuando se adquiera el usufructo o la nuda propiedad. En el caso de cualquier usufructo que se haya constituido por tiempo determinado o como vitalicio, cuando se extinga por cualquier causa distinta de la muerte del usufructuario.

Respecto a estos artículos, podemos comentar lo siguiente:

a. Al igual que las legislaciones fiscales vigentes a partir del 2000, el actual Código Fiscal grava la transmisión y no así la constitución del usufructo.

b. Respecto de la extinción del usufructo, a partir de 2005 no es de tomarse en cuenta si el derecho se constituyó como vitalicio o temporal, ya que lo que da lugar a la causación del impuesto en caso de extinción es si ésta tiene lugar por una causa distinta al fallecimiento del usufructuario, y no así si se extingue por su muerte. De tal modo que si una persona vende la nuda propiedad (causándose el 50% del impuesto que se causaría si se adquiriera la plena propiedad) y con posterioridad el usufructuario renunciara, se causaría y se tendría que pagar otro 50% por la extinción del mismo.

c. ¿Qué Impuesto o Impuestos sobre Adquisición de Inmuebles se causan si un usufructuario y un nudo propietario venden a la misma persona su respectivo derecho? Consideramos que si bien es cierto se dan dos supuestos previstos en la ley fiscal, que son, por un lado, la adquisición del bien por parte del comprador, y por otro la extinción del usufructo por una causa distinta al fallecimiento del usufructuario, también lo es que nadie puede pagar dos veces por el mismo concepto, que en última instancia es la adquisición del inmueble en cuestión. Por lo que, en nuestro concepto, el comprador debe pagar un 100% del impuesto y no un impuesto al 100% por la compra, y un 50% adicional por la extinción del usufructo por más que se haya extinguido éste por una causa distinta al fallecimiento.

d. Es interesante reflexionar sobre el tratamiento fiscal aplicable en el caso de que acrezca el derecho de un usufructuario en un usufructo simultáneo en el que se hubiera pactado el derecho de acrecer, por fallecimiento de alguno o algunos de los usufructuarios.

Recordemos que en el supuesto indicado es cuando propiamente se da el derecho de acrecer, y no así en materia sucesoria.

Debemos dedicar un apartado especial —sostiene Asprón Pelayo— al derecho de acrecer, al cual se le confunde frecuentemente con la sustitución recíproca; en muchas ocasiones se dice que se nombran herederos a dos o más personas, estableciendo entre ellas el derecho de acrecer, lo cual es inexacto, ya que se trata de una sustitución recíproca.

Se puede acrecentar un derecho que ya se tiene, no se puede acrecentar lo que aún no se tiene; si al morir el autor de la herencia solamente uno de los tres pretendientes a la herencia la acepta, el aceptante no ve acrecentado su derecho, siempre fue heredero de todo el caudal hereditario, siempre fue el heredero único, nunca compartió la herencia con los otros dos pretendientes, ya que éstos repudiaron la herencia, nunca les correspondió a estos últimos nada en la herencia; por ello decimos que no hay derecho de acrecer, porque no creció el derecho del adquirente, su derecho siempre fue el mismo.

El Código habla en cuatro ocasiones de un derecho de acrecer. Analicémoslos y decidamos.

...

3. En materia de usufructo. Cuando el usufructo se establezca en favor de varias personas, de manera simultánea, el constituyente podría disponer que, entre los designados, a falta de alguno de ellos, ya que son usufructuarios, habrá derecho de acrecer. Podemos poner de ejemplo un usufructo constituido en favor de cinco personas, por partes iguales, en donde cada uno será titular de la quinta parte (20%), si llegasen a faltar tres de ellos la totalidad del usufructo correspondería a los dos restantes, a quienes correspondería a cada uno,

una mitad (50%), en este caso sí se acrecienta la porción de que ya era titular cada uno de los últimos, debido a que acrece con el derecho de que eran titulares los tres primeros (véase art. 983).

Conclusión: Sí es derecho de acrecer.²

El supuesto que comentamos se presenta con frecuencia en la práctica cuando una persona adquiere la nuda propiedad y sus padres adquieren el usufructo simultáneo y con derecho de acrecer para el caso de que uno de ellos fallezca. En dicho supuesto, si llegare a fallecer el padre y el derecho de la madre acreciera para tener ahora el 100% del usufructo, ¿tendría ella que pagar Impuesto Sobre Adquisición por el 50% del usufructo que ahora adquiere?

Debemos reconocer que, en la práctica, y siguiendo con el ejemplo indicado, si el padre muere, la madre continúa en el uso y disfrute del bien sin realizar ningún trámite notarial ni registral para contar con un testimonio inscrito con el que acredite que ahora ella es usufructuaria al 100%; y el trámite que se realiza es el de reconocimiento de extinción del usufructo hasta que ambos usufructuarios han muerto y se ha consolidado la propiedad a favor del nudo propietario.

Ahora bien, independientemente de lo que en la práctica sucede, ¿es un supuesto de causación cuando acrece el derecho entre usufructuarios?

Consideramos que para poder tomar una decisión debemos tener presente que lo que grava el Código Fiscal es la transmisión del usufructo, y lo que tendríamos que preguntarnos es si realmente hubo una transmisión de ese 50%, es decir ¿el esposo que murió transmitió su 50% del usufructo a su viuda?

En realidad, no consideramos que se le deba dar el carácter de transmisión, ya que si la hubo fue por su fallecimiento, y la transmisión por causa de muerte es por herencia o por legado, o como algo excepcional por el nombramiento de beneficiario en alguna cuenta bancaria o contrato bursátil, en términos de la legislación aplicable. Así, podemos decir que, aunque la viuda haya adquirido el 50% del usufructo para tener ahora el 100%, su esposo no le transmitió dicho 50%, su derecho simplemente creció y ese crecimiento no está previsto como supuesto de causación en el artículo correspondiente del Código Fiscal.

Por otro lado, tendríamos que considerar que no toda adquisición implica necesariamente una transmisión, pues hay casos previstos en la ley como por ejemplo lo dispuesto en materia de tesoros, cuyo hallazgo es un medio

² ASPRON PELAYO, Juan Manuel, *Sucesiones*, 2a. ed., Mc Graw Hill, México, 2002, pp. 114 y 115.

para adquirir su propiedad, sin que podamos necesariamente decir que hubo una transmisión de un patrimonio a otro.

En suma, consideramos que en el caso del usufructo simultáneo y con derecho de acrecer, la transmisión tuvo lugar cuando todos los usufructuarios adquirieron el usufructo y de no haber existido uno de los usufructuarios, seguramente se hubiera constituido a favor de los otros, como lo explica Arce y Cervantes, quien independientemente de lo arriba expuesto en relación con el derecho de acrecer en materia sucesoria, ilustra la intención del testador en relación con este derecho.

En Derecho Español —explica Arce y Cervantes— se considera que este derecho tiene su fundamento en que, si el testador hace un llamamiento conjunto de herederos o legatarios, sin designación de partes, cada uno de los herederos o legatarios es llamado a la totalidad de la cosa o porción porque los considera merecedores de la herencia o legado y que se los otorgaría individualmente si no fuera por la necesidad o deseo de hacer partícipes a otros de tal beneficio. En consecuencia, a falta de uno o más, la parte de él o de los faltantes acrece (aumenta) la de los otros, por voluntad presunta del testador, (artículo 982 del Código Civil Español). Este mismo criterio existía en nuestro código de 84 (arts. 3,653 y siguientes).³

e. Otro caso interesante es el del usufructo sucesivo que, según dijimos, se presenta cuando, habiendo varios usufructuarios, estos entran en el goce de su derecho precisamente en forma sucesiva a la muerte (o por cualquier otra causa de terminación que se dé) del anterior designado. En relación con el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles podríamos preguntarnos: ¿se causa un solo impuesto o se debe pagar uno cada vez que fallece un usufructuario y el que le sigue goza del derecho en sustitución del anterior?, es decir, ¿debemos considerar que hubo una transmisión del derecho al sustituto?

Consideramos aplicable lo dicho en el punto anterior, en el sentido de que si uno muere no le transmite propiamente el derecho al otro, pues éste no es ni su heredero ni su legatario. Además, podemos afirmar que el usufructo es uno, en el que simplemente va cambiando el titular según el orden establecido desde que se constituyó, por lo que es uno el impuesto que debe pagarse. Al efecto, el artículo 1039 del Código Civil establece:

La muerte del usufructuario no extingue el usufructo, cuando éste se ha constituido a favor de varias personas sucesivamente, pues en tal caso entra al goce del mismo, la persona que corresponda.

³ ARCE Y CERVANTES, José, *De las sucesiones*, 10a. ed., Editorial Porrúa, México, 2011, p. 90.

Por otra parte, podríamos preguntarnos: ¿quién debe pagar el impuesto inicial, el primer usufructuario o todos los usufructuarios? Consideramos que a falta de acuerdo le corresponde al primero, pues no existe la seguridad de que los demás lleguen a usar y a disfrutar del bien, toda vez que no pueden gozar del derecho sino hasta el fallecimiento del anterior.