

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO – MEXICALI**



**Análisis de la fracción I del artículo 14 del CFF a la luz de la equidad y
proporcionalidad tributaria**

Tesis que para obtener el grado de
MAESTRO EN DERECHO

Presenta

Marco Antonio Ibargüen Morales

Director:

Dr. Daniel Octavio Valdez Delgadillo

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO – MEXICALI

**Análisis de la fracción I del artículo 14 del CFF a la luz de la equidad,
proporcionalidad tributaria**

Tesis que para obtener el grado de
MAESTRO EN DERECHO

Presenta

Marco Antonio Ibargüen Morales

Director:

Dr. Daniel Octavio Valdez Delgadillo

Sinodales:

Dr. Daniel Octavio Valdez Delgadillo

Dr. Alfredo Félix Buenrostro Ceballos

Mtro. Benjamín Zamora Sánchez Alos

Índice

CAPÍTULO PRIMERO.	DISPOSICIONES GENERALES	
1.1	Obligaciones constitucionales de los mexicanos.	9
1.2	Concepto de enajenación.	14
1.2.1	Enajenación para el Código Civil.	14
1.2.2	Enajenación para el Código Fiscal de la Federación.	14
1.2.3	Enajenación Ley del Impuesto Sobre la Renta.	16
1.2.4	Enajenación para la doctrina y consideraciones generales respecto del trato de enajenación para efectos fiscales.	16
CAPÍTULO SEGUNDO.	HECHO IMPONIBLE Y ELEMENTOS DEL IMPUESTO EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES.	
2.1	Hecho Imponible.	23
2.2	Elementos del Impuesto.	27
2.2.1.	Sujeto.	27
2.2.2.	Objeto.	27
2.2.3.	Base.	28
2.2.4.	Tasa o Tarifa.	28
2.2.5.	Época de pago.	28
CAPÍTULO TERCERO.	CONTRATO DE COMPRAVENTA Y SU MODALIDAD DE RESERVA DE DOMINIO.	
3.1	Compraventa.	31
3.2	Elementos de la compraventa.	31
3.2.1	Elementos Personales.	31
3.2.2	Elementos reales.	32
3.2.2.1	La Cosa.	32
3.2.2.2	El Precio.	33
3.2.3	Elementos Formales.	34

3.3	Obligaciones del Vendedor y Comprador.	35
	3.3.1. Obligaciones del Vendedor.	35
	3.3.2 Obligaciones del comprador	39
3.4	Modalidades de la compraventa.	40
3.5	Efectos Fiscales de la Compraventa con reserva de dominio y en abonos.	46

CAPÍTULO CUARTO. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

4.1	Principio de Equidad.	59
4.2	Principio de Proporcionalidad.	62
4.3	Principio de Autonomía del Derecho Fiscal	66
4.4	Análisis axiológico, basado en los principios de equidad y proporcionalidad frente al caso previsto en la fracción I del artículo del 14 CFF.	68

CONCLUSIONES.	73
----------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA.	80
----------------------	-----------

Introducción

En la presente tesis se analiza el supuesto de enajenación de bienes inmuebles previsto en el artículo 14 fracción I del Código Fiscal de la Federación, el cual, para efectos fiscales contempla un supuesto de enajenación que va más allá del propio concepto que prevé el derecho común y el Diccionario de la Real Academia, o bien, que para efectos del Código Civil Federal (CCF), no se considera como una transmisión de propiedad, por tanto es oportuno analizar a la luz de los dos ordenamientos que regulan la enajenación y desde luego contemplar lo que para la Real Academia considera enajenación, ya que el considerar el Código Fiscal de la Federación (CFF) un concepto de manera diferente, con el único afán de recaudar más impuestos para tratar de sufragar el gasto público previsto por la Constitución Mexicana, traería como consecuencia la pugna entre una regla y los propios principios tributarios de equidad y proporcionalidad que se prevén en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales la misma Suprema Corte de la Nación ha elevado al rango de garantías individuales por la importancia que merecen los mismos, en todos los supuestos que engendren el cobro de tributos a cualquier residente en México, desde luego que encuadre en el supuesto de enajenar un inmueble según lo previsto en el título IV del capítulo IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Por lo anterior es oportuno analizar el hecho imponible y los elementos del impuesto, para ver cuándo se estaría en presencia de un supuesto real de enajenación y demostrar que el supuesto previsto en el artículo 14 fracción I del Código Fiscal de la Federación no es una enajenación, desde luego tomando en cuenta con lo que establece el Código Civil respecto del contrato de compraventa, este contrato por su propia naturaleza donde existe una enajenación, es decir una transmisión de la propiedad. Por lo que es importante revisar sus elementos reales, personales y formales del contrato de compraventa, así como sus modalidades y en lo específico la reserva de dominio, por tener una íntima relación con el supuesto previsto en el multicitado artículo 14 fracción I y desde luego para determinar si existe enajenación o no, en el supuesto que prevé la fracción antes mencionada.

De igual forma es conveniente analizar los principios de equidad y de proporcionalidad tributaria, así como algunos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con relación a estos principios de tributarios; por último y para efectos de la filosofía del derecho se analizarán algunas ideas de autores respecto el conflicto que se origina entre las reglas y los principios por el supuesto del artículo 14 fracción I.

Ahora bien, cabe destacar que en el derecho mexicano, el concepto de “enajenación” tiene significados diferentes según se trate del derecho civil o del fiscal, lo que da lugar a una discrepancia en el uso de dicho término en las dos áreas del derecho mencionadas, precisamente por esta situación la incógnita en el sentido de ver que consecuencias traería esta discrepancia entre el derecho común y la disposición prevista en el artículo 14 del CFF.

Para el derecho civil la enajenación es traspasar a otro la propiedad de una cosa o un derecho de aquel a quien pertenece, para esto es necesario entender que en el derecho civil existen formas especiales para transmitir la propiedad de una cosa, estas formas son: la herencia, la ocupación, la ley, la prescripción, la accesión, la adjudicación y los contratos que son el medio fundamental para la transmisión de la propiedad.(Rojina Villegas, 1995) Ahora bien, en materia civil existen diversos tipos de contratos, los cuales se encuentran clasificados en el Código Civil de la siguiente forma: traslativos de dominio, de uso, de prestación de servicios, aleatorios, entre otros, de los cuales para efectos del estudio que se realiza, sólo se toman en cuenta el contrato de compraventa que es clasificado dentro de los traslativos de dominio, y uno de uso, para tratar de demostrar la incongruencia que existe en el CFF, respecto de la enajenación, es oportuno mencionar que para efectos del presente análisis la enajenación objeto será la de inmuebles.

Es importante recordar que la propiedad es el poder jurídico que tiene una persona sobre una cosa para usarla, disfrutarla, y abusar de ella, con las limitaciones que establece la ley, y que es oponible a un sujeto pasivo universal, tal y como lo contempla el artículo 830 del CCF vigente, el cual textualmente dice “Artículo 830.- El propietario de una cosa puede gozar y disponer de ella con las limitaciones y modalidades que fijen las leyes.”

Se hace referencia a la definición de propiedad en virtud de que lo que se transmite es precisamente la propiedad de una cosa o un derecho en la forma especial denominada contrato, como es la compraventa y en sí, aquellos contratos que son traslativos de dominio.

Por su parte, en materia fiscal hay una serie de situaciones que el CFF considera como enajenación, algunas de las cuales van más allá de lo previsto en el Código Civil. Así, en relación con la enajenación, el artículo 14 del CFF textualmente establece lo siguiente:

Se entiende por enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.
- II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:
 - 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 el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.
- VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:
 - a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos 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.
 - b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.
- VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.
- VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan de factoraje con mandato de cobranza o cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.
- IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazos con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, si difiera

más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquiriente y cuando no habiendo enviado, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquiriente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

Derivado de estas acepciones acerca de la enajenación en el derecho mexicano, se da una discrepancia entre las ramas antes mencionadas, puesto que el derecho fiscal va más allá de lo previsto por la ley civil, al enlistar todos los casos donde se considera que existe enajenación, sin llegar a definir la enajenación.

Inclusive del propio concepto del Diccionario de la Real Academia Española (2006), establece que enajenación es: pasar o transmitir a otro el dominio de una cosa o algún derecho sobre ella. Situación por la cual se continua con la idea que derivado de esa forma en que se encuentra redactado el artículo 14 del CFF, se va en contra de la naturaleza del concepto de enajenación y como consecuencia de ello, existe una violación al principio de equidad tributaria que emanan de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en el artículo 31 fracción IV, el cual, establece como una obligación de los mexicanos:

Contribuir para los gastos públicos, así como para la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Objetivo

1. Derivado de las acepciones del concepto de enajenación, que es preciso verificar qué consecuencias tributarias ocasiona el supuesto previsto en el artículo 14 del CFF, dado que el significado del término “enajenación” es diferente al previsto en el derecho civil, y en la doctrina.

2. Valorar desde el punto de vista de la axiología del derecho, el conflicto que se presenta en los supuestos previsto en el artículo 14 CFF.

Justificación del Tema

Derivado del trato que presenta el artículo 14 del CFF, al dar un tratamiento igual a situaciones diferentes, en algunos casos donde no existe enajenación, desde el punto de vista de la naturaleza de lo que es enajenación, como la compraventa con reserva de dominio, el arrendamiento financiero y el fideicomiso, se puede advertir la necesidad de analizar la situación que se presenta, toda vez que podría darse la violación al principio de equidad tributaria, por dar tratamientos iguales a situaciones diferentes, ya que para efectos fiscales los ubica el legislador perfectamente en un capítulo del la LISR, dentro de los supuestos de enajenación, lo que trae como consecuencia un impacto en el bolsillo de los contribuyentes y una posible violación constitucional, por ubicarlos en una hipótesis de enajenación, sobre situación diferentes, olvidándose del principio de equidad, toda vez que los sujetos pasivos de una contribución, deben encontrarse en un mismo plano con respecto a la forma en que les sea aplicada dicha ley, en el que reciben un tratamiento idéntico sin establecer distinciones, no así, en los casos que serán sujetos de análisis.

Metodología

La metodología a seguir será desde el punto de vista axiológico y jurídico, basado en la determinación de la naturaleza del concepto de enajenación, para efectos de poder confrontarlo con las definiciones y acepciones que existen en materia fiscal y las previstas desde el punto de vista del derecho común. Una vez delimitada la naturaleza de enajenación, se ubicará el hecho imponible en los casos de enajenación, a la luz de los elementos del impuesto en el supuesto de la enajenación, para así revisar y analizar la naturaleza del contrato de compraventa, sus modalidades y en lo especial la modalidad de reserva de dominio, estableciendo algunos ejemplos con los contratos de arrendamiento financiero y fideicomiso previstos en la legislación fiscal.

Una vez determinado cual es el hecho imponible de la enajenación, se valorará desde el punto de vista de la equidad y proporcionalidad tributaria, y se analizará el

aspecto filosófico para determinar que implicaciones tributarias trae como consecuencia que la definición prevista en el artículo 14 del CFF no coincida con la determinada en este trabajo desde el ámbito doctrinal y legal, para poder establecer una conclusión final respecto de la connotación que se le da a la enajenación prevista en el Código Fiscal de la Federación.

CAPÍTULO PRIMERO DISPOSICIONES GENERALES

1.1 Obligaciones constitucionales de los mexicanos.

En el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), se establecen las obligaciones de los mexicanos que se han elevado a rango constitucional, destacándose para los motivos del presente trabajo las consignadas en la fracción IV de dicho numeral, en donde se establecen obligaciones de naturaleza impositiva y tributaria que deben cumplir todos los mexicanos para contribuir al gasto público; dicho precepto y fracción se transcriben a continuación: “Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así como para la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

De la anterior transcripción, se aprecia que dicha disposición constituye el fundamento del derecho tributario mexicano, al consignar una obligación general y abstracta que todo ciudadano debe cumplir, bajo los principios igualmente constitucionales de equidad, proporcionalidad y legalidad tributaria, que en la actualidad se han elevado a la categoría de garantías individuales. De la misma manera, dicha disposición establece el requisito de que los recursos recaudados bajo dicho sistema impositivo, sean destinados a sufragar el gasto público.

Ahora bien, la estructura legal que compone el sistema impositivo nacional, se compone adicionalmente al citado artículo Constitucional, con las disposiciones reglamentarias que se encargan de definir las atribuciones de las autoridades para exigir el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, lo cual lleva a mencionar que el presidente de los Estados Unidos Mexicanos, según lo dispone el artículo 89 fracción I de la CPEUM, tiene la facultad de promulgar y ejecutar los reglamentos en que se establecen los requisitos que en la esfera administrativa, deberán observar los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entre las que destaca el pago efectivo de las contribuciones generadas por dichos particulares, y

que se definen en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual se transcribe a continuación:

Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV de este artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con la excepción de lo dispuesto en el artículo 1.

En este sentido, debe destacarse de nueva cuenta que de acuerdo al texto legal anteriormente transcrito, en relación con el artículo 31 de la CPEUM, el sistema legal bajo el cual se impongan cargas fiscales a los particulares, ya sea mediante la creación de leyes por parte del Congreso de la Unión, o bien, por virtud de los reglamentos expedidos por el Ejecutivo, deben observar los principios de equidad e igualdad

tributaria, y en su ausencia, conllevaría la declaratoria de inconstitucionalidad de dicho cuerpo normativo.

Los tributos surgen pues por mandato constitucional, derivado de un poder de imperio que el estado tiene y que ejerce, sin que su creación y subsecuente cumplimiento sea negociable o esté al arbitrio de los contribuyentes, ya que el Estado tiene la decisión para determinar que tributos han de pagarse, el momento de su acusación, los sujetos obligados a su pago, así como la época y forma de pago.

En este sentido, y de nuevo con relación a los principios de equidad, proporcionalidad y legalidad tributaria, que debe observar toda normatividad que prevea cargas impositivas a los particulares, debe mencionarse que la vulneración a cualquiera de dichos principios elevados a la categoría de garantía individual, conllevaría a la declaratoria de inconstitucionalidad de dicha contribución, ya que el contribuyente podría optar por incumplir con ese mandato constitucional, desde luego, a través de los medios legales que nuestra Constitución prevé.

En este sentido, a continuación se explica lo regulado por los principios de generalidad, capacidad contributiva, de igualdad y de destino para financiar el gasto público, principios que con antelación fueron mencionados como rectores para que el estado cuando actúe en su carácter de imperio al crear tributos tome en cuenta para no afectar a los gobernados y estos ataquen dicho impuesto como inconstitucional:

1.1.1 Principio de generalidad.

Mediante la exigencia de que los tributos deben ser generales, se ha buscado eliminar todo tipo de privilegios e inmunidades que pudiera prestarse con los mismos y que con esto existiera la posibilidad de eximir a ciertos sujetos del pago de contribuciones en particular; como fue el caso tan sonado, cuando en el artículo 109 de la LISR, se exentaron las compensaciones que recibieran los servidores públicos y no fueron gravadas, lo que trajo como consecuencia que todos los trabajadores que no eran servidores públicos pero que también percibían compensaciones se fueran al amparo por tildarse de inconstitucional tal situación, ya que solo se privilegiaba a una serie de sujetos y no a todos, con esto se violenta desde luego el principio de equidad, en este

sentido, dicho principio porta un mandato constitucional para el legislador a efecto de que configure los supuestos de causación de los tributos a partir de hechos que sean reveladores de capacidad contributiva, con estos se relaciona el surgimiento de la obligación tributaria respecto a todos los que se hallen en dicho supuesto.

Las exenciones o los beneficios fiscales en general, pueden ser consecuencia de dicho principio si se otorgan de manera general, es decir, si acceden a dichos beneficios todos los que caigan en determinados supuestos legales previstos de modo abstracto y general. Luego entonces, la generalidad en la tributación, está muy próxima a la igualdad en la tributación, ello en virtud de que siempre que se incumple con las exigencias de la primera se vulnera igualmente a la segunda. El tributo al no ser general, es discriminatorio y por ende no responde a la exigencia de la igualdad.

1.1.2 Principio de capacidad contributiva.

La fórmula mediante la cual se consagra este principio se compone por la proporcionalidad tributaria, la cual establece que los tributos han de ser establecidos y determinados de tal forma que los sujetos obligados al pago del impuesto, lo causen de acuerdo a su particular posibilidad económica, reflejada por el supuesto normativo en que haya encuadrado y que haya evidenciado precisamente dicha capacidad contributiva; en consecuencia, aquellas personas que no tengan los supuestos anteriores deben ser excluidos de soportar el pagar los impuestos que el Estado crea con la finalidad de sufragar el gasto público. Es decir el tributo que sea dirigido a los contribuyentes debe tomar en cuenta la situación económica de cada contribuyente, ya que al legislarse el tributo deberá tomar en cuenta que no sea gravoso.

1.1.3 Principio de igualdad.

Este principio implica que a los iguales han de darse idéntico trato y a los desiguales trato desigual. Los iguales han de tributar conforme a los mismos supuestos de causación de la tributación, han de determinar de la misma manera la base gravable, se les ha de aplicar la misma tasa y han de pagar de acuerdo con los mismos plazos.

Tratar desigualmente a los iguales, además de violar el principio de igualdad, vulnera también el de generalidad, por establecer una categoría especial de contribuyentes. Este principio es de suma importancia en el tema total de este trabajo ya que en los casos de enajenación prevista en el artículo 14 del CFF se puede desprender un trato desigual para el caso de que un contribuyente realice una enajenación lisa y llana en donde se le pague el total del precio pactado y otro contribuyente realice una enajenación con reserva de dominio hasta en tanto le sea cubierto el total del precio por la cosa enajenada.

Ya que con estos supuestos anteriormente mencionados se da un tratamiento igual a dos situaciones totalmente diferentes, ya que una persona recibe un ingreso el día de la firma del contrato de compraventa, y otro hasta realizarse un acontecimiento futuro e incierto.

1.1.4 Principio de destino para financiar el gasto público.

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Constitución, la obligación de contribuir al gasto público, se vincula al destino de los recursos, es decir, tal obligación se ve correspondida con el destino del producto de la recaudación a fines de cobertura del gasto público.

Como consecuencia de todo lo anterior, se aprecia que los principios antes citados, constituyen verdaderas garantías para los gobernados, para ser tratados por las leyes impositivas, de una manera igual y proporcional a su situación particular, ya que los legisladores y el estado en su carácter de poder de imperio al crear los tributos para tratar de recaudar ingresos para financiar el gasto público deberán tomar en cuenta estas máximas del derecho tributario para que los impuestos no se tilden de inconstitucionales.

1.2 Concepto de enajenación.

Para los fines del presente análisis, el término de enajenación comprende el género, mientras que figuras legales específicas como la compraventa, la cesión de derechos, la dación en pago, la donación, entre otras, constituyen la especie. Ahora bien, conviene destacar desde este momento, que el análisis que se hará respecto de la enajenación enfocado a la materia inmobiliaria, se centra particularmente en lo que el CFF considera enajenación de inmuebles para efectos fiscales, en lo particular en el supuesto en donde el enajenante se reserva el dominio del inmueble.

1.2.1 Enajenación para el Código Civil.

A pesar de que en nuestro Código Civil Federal, no existe una definición específica de enajenación, se puede tomar como tal y por analogía, la definición del contrato de compraventa prevista en el artículo 2248 del Código en cita, por la naturaleza que esta conlleva como la figura más pura de una transmisión de dominio, y que se da en el caso de que uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o un derecho, mientras que el otro se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero. Como se puede ver, para el derecho civil la enajenación es traspasar a otro la propiedad de una cosa o un derecho de aquel a quien pertenece; para esto es necesario entender que en el derecho civil, existen formas especiales para transmitir la propiedad de una cosa, las cuales se regulan en el apartado de las Modalidades de compraventa del Código Civil federal así como en los correlativos a las entidades federativas, mismas que se tratan en el punto 3.4 del presente trabajo.

1.2.2 Enajenación para el Código Fiscal de la Federación

En el ámbito tributario, la definición de enajenación se prevé en el artículo 14 del CFF, se observa que más que una definición, es un listado de supuestos normativos que dicha materia considera como enajenación, sin precisar de manera concreta lo que ésta constituye con base en su naturaleza, y trae como consecuencia que dicho numeral vaya

más allá del derecho civil; al respecto, a continuación se transcribe la citada disposición tributaria:

Art. 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

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 el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos 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.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan de factoraje con mandato de cobranza o cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

X. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazos con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, si difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactada exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo enviado, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

De los supuestos previstos en el artículo antes mencionado, se observa que más que una definición prevista en la ley fiscal vigente, es un listado que de manera enunciativa prevé las situaciones que en dicha materia serán consideradas como enajenación, sin considerar que entre esos supuestos existen algunos que estrictamente no lo son.

1.2.3 Enajenación para la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Por lo que respecta a la LISR, la cual tiene por objeto grabar las ganancias o ingresos de los residentes en territorio nacional, en su artículo 146 en lugar de dar una definición de enajenación, remite al artículo 14 del CFF para efectos de tomar lo que se entiende por enajenación, tal y como se observa a continuación “Artículo 146.- Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que derivan de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.”

Como se establece, en el artículo antes transcrito, la misma LISR, remite al Código Fiscal de la Federación, lo que trae como consecuencia que en materia fiscal respecto del concepto, no exista disposición alguna que defina de manera precisa la enajenación, y además que se siga en contra del concepto estricto de la enajenación.

1.2.4 Enajenación para la Doctrina y delimitación del concepto de enajenación.

El diccionario de la Real Academia Española, conceptualiza a la enajenación como: pasar o transmitir a otro el dominio de una cosa o algún sobre ella. De este concepto que contempla el diccionario antes citado, es importante precisar que la parte medular en la enajenación, es precisamente la transmisión del dominio de una cosa determinada, lo cual lleva a precisar que si no se transmite tal derecho de dominio, no existe propiamente una enajenación, si se tiene presente que los derechos que engendra la propiedad son el uso, disfrute y dominio.

En estas condiciones, se delimita el concepto de enajenación a que sólo existirá ésta, cuando hay una traslación del dominio, mientras que en los casos donde se transmita el uso y disfrute de una cosa o derecho, sólo se estará en presencia de un contrato

traslativo de dichos derechos, como en el caso del contrato de arrendamiento, situación que no es considerada por el CFF, al prever en su fracción I, la enajenación aun cuando exista reserva del dominio de una cosa, lo que trae consigo una contradicción con la propia naturaleza de la enajenación de acuerdo al Código Civil. La misma imprecisión se presenta en el caso del arrendamiento financiero a que se refiere la fracción IV del citado artículo 14 del CFF, al no constituir dicho contrato una traslación del dominio.

Para efectos del Diccionario de la Real Academia Española, los supuestos en comento, en donde solamente se transmite el uso y disfrute de un bien, no implican una enajenación, pues como ya se dijo, para este diccionario, la enajenación sólo puede presentarse cuando exista la traslación del dominio de dicho bien, lo cual no sucede en el supuesto previsto por la referida fracción I del artículo 14 del CFF, en donde se prevé que para efectos fiscales, habrá enajenación aun cuando el enajenante se reserve el dominio.

En este mismo sentido, cabe precisar que de acuerdo con la naturaleza del concepto de enajenar, esto solo existe cuando se traslada el dominio de una cosa o de un derecho, lo cual coincide con lo previsto en la legislación del derecho civil en lo concerniente a la compraventa. Sin embargo, dicha situación no se presenta en cuanto al supuesto establecido en la legislación fiscal, específicamente en el artículo 14 fracción I del CFF, en donde se establece que se considerará enajenación, aun cuando se reserve el dominio del bien enajenado.

En estas condiciones, dicha incoherencia lleva a formular el siguiente cuestionamiento: ¿El supuesto previsto en dicha fracción esta al margen de los principios de equidad y de proporcionalidad tributaria contemplados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?

En una primera impresión, parecería que la respuesta a dicha pregunta sería negativa, en cuanto a que no se vulneran dichos principios constitucionales, porque se trata de una operación genérica de compraventa, sin embargo, al tomar en consideración el elemento esencial de dicha operación, consistente en la transmisión del dominio del bien objeto de la operación, se aprecia que en el caso en comento, en donde se reserva dicho dominio a un acontecimiento futuro, la persona que adquiere el bien sólo estaría en carácter de usuario de la cosa ya que no podría disponer libremente de ella, lo cual

trae como consecuencia que la legislación fiscal, de un tratamiento indebido a dicha figura legal, al considerar que se genera la obligación de pago de contribuciones, desde ese momento, cuando aun no se ha transmitido la propiedad plena del bien, máxime que ese mismo tratamiento se da cuando se ha pactado que a la fecha de celebración del contrato con reserva de dominio, no exista ingreso en efectivo para el vendedor.

A efecto de llegar a la anterior conclusión, se procede a ejemplificar los siguientes supuestos:

Una persona "A", enajena a través de un contrato de compraventa a "B", un determinado bien inmueble por la cantidad de \$100,000.00 pesos el día 25 de enero de 2006, por el que "B" le paga dicha cantidad el día en que se firma el contrato. En este caso, se está en presencia de una enajenación que encuadra perfectamente en lo previsto por el artículo 14 del CFF, y la persona que vende el bien tendrá la obligación de pagar impuesto sobre la renta por enajenar el terreno, por haber percibido un ingreso en efectivo, o bien en crédito, de acuerdo a lo previsto en el artículo 146 de la LISR.

Ahora bien, en otro ejemplo, considerando que otra persona "C", enajena a través de un contrato de compraventa con reserva de dominio a "D", un bien inmueble por la cantidad de \$100,000.00 pesos el día 25 de enero de 2006, comprometiéndose "D" en pagar dicha cantidad el día 25 de mayo del mismo año, fecha en el que "C" liberará el dominio del bien una vez que se le haya cubierto la cantidad adeudada. En este caso, y no obstante que a la fecha de celebración del contrato (25 de enero de 2006) no existió la percepción de un ingreso en efectivo, solo en crédito, a demás de no haberse transmitido el dominio del bien objeto de la enajenación, el CFF considera que la enajenación se presentó desde dicho día, por así establecerlo expresamente su artículo 14 fracción I, en relación con el diverso numeral 146 de la LISR, y en consecuencia de lo cual, "C" tendrá que pagar impuesto sobre la renta desde dicha enajenación.

Es importante destacar que existen diversos tipos de ingresos de acuerdo a la legislación fiscal, tales como ingresos en efectivo, créditos, bienes y en servicios, de los cuales en los ejemplos anteriores, solo se tiene lugar a ingresos en efectivo y en créditos de acuerdo a la naturaleza de los contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio.

Ahora bien; de los ejemplos antes descritos, se observa una clara vulneración a los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, puesto que al considerar el CFF que existe enajenación en una compraventa con reserva de dominio, incluso cuando al momento de su celebración no se haya cubierto la totalidad del precio de venta y solo se haya percibido una parte en efectivo y otra en créditos, por lo que se da un tratamiento igual a situaciones que realmente no son iguales ni similares, dado que como ya se ha

indicado, el factor que viene a definir que se trata de una eficaz enajenación de bien inmueble, se define por la transmisión de su dominio, y lo cual no se dio en el caso explicado, apreciándose la vulneración a la equidad tributaria, dado que coloca en un plano de igualdad a dos situaciones que no ameritaban el mismo trato, máxime que el principio de proporcionalidad tributaria, igualmente se ve violentado, dado que bajo el ejemplo establecido, en donde no percibió ingresos en efectivo, solo en créditos al momento de celebración del contrato; la ley establece la obligación de cubrir una carga fiscal al ingreso de la naturaleza que haya sido.

Con la única finalidad de enfatizar una vez más que el artículo 14 del CFF, prevé supuestos que para el derecho civil no son una enajenación, sin embargo, dicho ordenamiento tributario sí considera como enajenación, a manera de ejemplificar el caso de la figura del *arrendamiento financiero* sin opción a compra, y que en términos del derecho civil, constituye únicamente un contrato de uso, mientras que el derecho fiscal lo considera como enajenación. En este sentido, en lo que respecta al tratamiento fiscal dado al arrendamiento financiero, se presenta un trato igual a situaciones diferentes que violenta el principio de equidad tributaria, dado que en tal caso, el CFF esta gravando un uso y no propiamente una enajenación, pero inconstitucionalmente, da el mismo tratamiento a figuras diferentes y sobre todo que el CFF atribuye un concepto distinto respecto de la figura que para efectos de derecho civil es un contrato de uso.

Por último, otro ejemplo de inequidad tributaria derivado del tratamiento que se da a figuras que en dicha materia se equiparan a la enajenación, es el previsto en la fracción V del artículo 14 del CFF en donde se considera al *fideicomiso* como una enajenación, no obstante que por su propia naturaleza, dicha figura implica la transmisión de propiedad –enajenación-, sin embargo, dicho precepto establece que sólo porque el fideicomitente -persona que aporta los bienes al patrimonio del fideicomiso- no pierde el derecho a readquirir los bienes que aportó, no existe enajenación para efectos fiscales, por lo que se observa nueva cuenta, una violación al principio de equidad tributaria, dado que por el contrario, en el caso de una compraventa en donde no se ha liberado el dominio del predio, si se considera que se ha presentado una enajenación, y por ende, la obligación de pago de cargas fiscales.

Al respecto es oportuno transcribir la siguiente tesis de la Suprema Corte en relación con la equidad tributaria, la cual a la letra dice:

No. Registro: 198,402
Jurisprudencia
Materia: Administrativa, Constitucional.
Novena Época.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
5 de junio de 1997
Tesis: p./j 42/97
Página 36.

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTEN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad, para que con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor, conforme a estas bases, el principio de equidad se configura con uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste entonces, en evitar que existen normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Si se toma en cuenta lo expresado en la tesis antes citada : **“El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad, para que con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor, conforme a estas bases, el principio de equidad se configura con uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación”**, en relación con los ejemplos citados con anterioridad respecto del arrendamiento financiero sin opción a compra se observa como la ley fiscal con el afán de gravar una figura civil rompe con la naturaleza de la misma,

sin importar que para efectos de una institución en el derecho como lo es el contrato de arrendamiento nunca existe la transmisión del dominio de la cosa, solo el uso y disfrute y a pesar de tal situación el CFF lo considera enajenación, dándose un trato inequitativo, ya que coloca a dos situaciones totalmente diferentes en un mismo plano, para mayor abundamiento se transcribe la siguiente tesis de la Corte:

No. Registro: 198,403
Jurisprudencia.
Materia: Administrativa y Constitucional.
Novena Época.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
V de junio de 1997
Tesis: p./j 41/97
Página 43.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad. Sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31 fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda igualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hechos deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino solo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad. Las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

De esta manera, se tiene que la equidad en materia fiscal significa que todos los sujetos pasivos de una contribución deben encontrarse en un mismo plano con respecto a la forma en que les sea aplicada dicha ley, dándose un tratamiento idéntico sin establecer distinciones, por lo que observa que el artículo 14 del CFF, en los casos apuntados, da un trato igual a situaciones diferentes, violándose el principio de equidad tributaria.

Estas situaciones que pueden derivar de las diversas acepciones que presenta el concepto de enajenación para efectos fiscales, dejan de lado los aspectos de la

legislación del derecho común, al no observar la verdadera y tradicional esencia del concepto de enajenación, lo que trae como consecuencia que para figuras distintas por su naturaleza, como en el caso de una compraventa con la modalidad de reserva de dominio, y el arrendamiento financiero sin opción a compra, para efectos fiscales tienen el mismo tratamiento, no obstante que de acuerdo al principio de equidad tributaria, debieron ser tratados de manera disímil.

CAPÍTULO SEGUNDO HECHO IMPONIBLE Y ELEMENTOS DEL IMPUESTO EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES.

2.1 Hecho imponible

Cuando el legislador desea someter a tributación cualquier manifestación de riqueza o materia, lo hace mediante una definición de hecho imponible, es decir, elabora una noción jurídica a través de un procedimiento de selección de elementos constitutivos que se recogen en la definición legal del hecho imponible y que son fruto de valoraciones jurídico políticas, ajenas muchas veces a la sustancia puramente económica de la realidad gravada. (Jiménez González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ed. Thomson, 2004). Así pues, el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijada por la ley, considerado para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídica tributaria, y por ende, a la tipificación de los actos de los sujetos para cada clase de tributo.

El derecho fiscal considera como hecho imponible lo que el derecho penal considera como tipificación de delitos, definido por el momento en que un individuo encuadra en la hipótesis normativa por la que surge la obligación de pagar los tributos a que haya lugar, según sea la hipótesis en que se este encuadrando. El hecho imponible supone un agregado de diversos elementos a partir de los cuales se construye una realidad económica, por ejemplo, el legislador podrá establecer que se genera la obligación a título de impuesto sobre la renta cuando se enajenen bienes inmuebles *elemento objetivo*, por parte de determinadas personas *elemento subjetivo* cuando se realiza dicha enajenación en territorio nacional *elemento espacial* y en determinado periodo *elemento temporal*, (Jiménez González Antonio, Lecciones de derecho Tributario, Ed. Thomson, 2004). Sobre este respecto, se pasa a explicar lo que debe entenderse por los marcados elementos del hecho imponible.

a) Elemento Objetivo

Es el hecho que ha sido tomado en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo. El elemento objetivo puede consistir en un hecho o fenómeno económico que se convierte en un hecho jurídico tributario al tipificarlo con la ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible; como ejemplo se cita la percepción de una renta, la realización de un gasto o bien un acto o negocio jurídico tipificado por el derecho civil y transformado en hecho imponible por obra de la ley fiscal.

En el caso específico de la enajenación se entiende que el pago del *precio por la cosa que se enajena*, significa el ingreso que percibe el contribuyente por el acto que realiza al transmitir la cosa o el derecho. (los ingresos a los que nos referiremos en estos casos serán ingresos en efectivo o en créditos, en los casos de ventas con reserva de dominio.)

b) Elemento subjetivo

Resulta ser forzosamente el sujeto que el legislador ubica en cada hecho imponible que prevé en la ley fiscal, esto es, de no existir la definición expresa del sujeto, o bien una deuda líquida existente, no habría a quien exigir el pago y que exigir o bien, cuanto exigir, por eso el legislador no podrá omitir precisar a quien o quienes se habrá de exigir el pago de los tributos. La previsión que debe hacer el legislador para que exista determinadamente quien es el sujeto que debe realizar el pago del impuesto, siempre será el realizador del elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria y que siempre el monto sea de acuerdo a las exigencias previstas en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM. En el supuesto de la enajenación previsto en el CFF, se entiende que la persona física que transmite alguna cosa o derecho es el sujeto que encuadra en la hipótesis normativa por obtener un ingresos ya sea en efectivo o en crédito al enajenar un bien, aun y cuando se reserve el dominio de la cosa.

c) Elemento espacial

Este elemento del hecho imponible, se refiere a que el legislador al crear el supuesto o la hipótesis normativa, necesariamente debe definir el ámbito geográfico de realización del elemento objetivo de la obligación tributaria, precisamente para ubicar en que área o ámbito se dará la causación de la hipótesis prevista en la ley.

d) Elemento temporal

Para el caso de este elemento del hecho imponible, es imprescindible que el legislador al crear el hecho imponible deba especificar el tiempo en que se percibirán los ingresos, y desde luego saber en el momento en que se debe cumplir con la obligación, tributaria, al respecto es oportuno transcribir la siguiente idea del autor Ataliba Geraldo el cual a la letra dice: “Hecho imponible es una expresión muy sintética y convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que dos palabras indican. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión, es quizá, errónea, porque habla de hecho cuándo muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancia de hecho; porque habla de imponible y el adjetivo con la terminación ble indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hace nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no imponible sino impuesto. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. Está gravado. A pesar de sus imperfecciones, es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, y tiene la ventaja de tener cierta analogía con otra del Derecho penal que, estructuralmente, es muy parecida a la nuestra. En el derecho penal se habla en efecto de hecho punible, donde el adjetivo punible es mucho más exacto en materia de Derecho tributario; allí necesariamente sujeto al castigo, porque ello dependerá de la aplicación que haga el juez, mientras que en nuestra materia es ineludible la consecuencia jurídica del hecho o sea la obligación. Pero existe una analogía que permite adoptar las palabras hecho imponible en vez de punible.” (Ataliba Geraldo, Hipótesis de incidencia tributaria, Montevideo, Ed. Fondo de Cultura Universitaria, 1977.)

Lo que actualmente se conoce como hecho imponible o bien, hecho generador de la obligación tributaria en nuestra legislación mexicana, se denomina como situaciones jurídicas o de hecho, mismas que se encuentran previstas en el artículo 6 del CFF, artículo que a continuación se transcribe:

Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

Este artículo, además de prever el hecho imponible, es decir las situaciones jurídicas o de hecho de la obligación tributaria, en su mismo contenido, prevé los elementos del hecho imponible, tales como el elemento objetivo, subjetivo, especial y temporal; el hecho imponible en materia fiscal se puede homologar con el hecho punible en materia penal, sin embargo en materia fiscal resulta ser más exacto en cuanto a su alcance o fin, ya que en materia penal depende el castigo del Juzgador y en materia tributaria es ineludible la consecuencia jurídica del hecho o bien de la obligación tributaria.

2.2 Elementos del impuesto en la enajenación de bienes.

Antes de analizar los elementos de los impuestos, es oportuno mencionar que estos se encuentran previstos en la definición y categorización establecida en el artículo 2 del CFF, en donde en su fracción I, los define como: “las contribuciones establecidas en ley que deban pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho -hecho imponible de la obligación tributaria- prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV” del mismo artículo 2, -aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos-.

Ahora bien todo impuesto consagra en sí sus elementos, tales como: el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, los cuales son esenciales para que constitucionalmente existan tales tributos, y que por ende debe tomar en cuenta el legislador al momento de su creación, y que a continuación se proceden a explicar, ubicándolos dentro del hecho imponible de la enajenación de bienes a que se refiere el presente trabajo:

2.2.1 Sujeto del impuesto. El sujeto es aquella persona física o moral que se encuentra directa o indirectamente relacionada con el fisco para el cumplimiento de una obligación tributaria; esto es una persona física que obtiene un ingreso por la enajenación de un bien inmueble. Un ejemplo de lo anterior es cuando la reserva de ley pretender deducir a base de inferencias cada una de tales condiciones jurídicas. Si la ley del impuesto al valor agregado en su artículo primero sólo dijese que se genera tal tributo cuando en territorio nacional se enajenen bienes, es obvio que no se estaría definiendo a quien corresponde la condición de sujeto contribuyente en tal caso por lo que estaría ante un tributo sin sujeto contribuyente y sin que pudiese sostener que se entiende que tiene tal carácter quien realice la enajenación. (Jiménez González Antonio, Lecciones de derecho Tributario, Ed. Thomson, 2004).

2.2.2. Objeto del impuesto. Es la hipótesis o presupuesto de hecho que establece con toda precisión la manifestación de la realidad económica que se prevé como la causa generadora del tributo; relacionado con el tema en estudio, lo constituye el

ingresos que se obtiene por la enajenación del bien inmueble (terreno, terreno y construcción). Este es el elemento objetivo del hecho imponible de la obligación tributaria, por ejemplo en el caso del artículo primero de la ley del impuesto al valor agregado “enajenación de bienes”, “otorgamiento del uso o goce temporal de bienes”, etc., constituye ejemplo del objeto de dicho tributo. (Jiménez González Antonio, Lecciones de derecho Tributario, Ed. Thomson, 2004).

2.2.3. Base del impuesto. La base es aquel elemento que se toma como partida para el cálculo o pago del tributo; en el caso en estudio, la constituye la contraprestación en la enajenación de un bien, menos las deducciones autorizadas, el resultado de lo cual servirá de partida para efectos de calcular el impuestos a pagar, como ejemplo se puede citar el “caso del impuesto al valor agregado por enajenación de bienes, la base gravable de acuerdo con el artículo 12 de la ley lo constituye “el precio o la contraprestación pactados” y tratándose del impuesto sobre la renta de personas morales el artículo 10 de la ley correspondiente establece que la base gravable la constituye el resultado fiscal.” (Jiménez González Antonio, Lecciones de derecho Tributario, Ed. Thomson, 2004).

En esta cita el autor al referirse al artículo 12 no precisa de manera inmediata que se trata de un artículo que pertenece a la ley de Impuesto al Valor Agregado, sin embargo precisa de manera clara que es la base del impuesto, al decir que es el resultado fiscal lo que constituye la base del impuesto.

2.2.4 Tarifa o tasa del impuesto. La tarifa es aquella que se crea tomando en consideración en forma ascendente y progresiva que establece ciertos rangos para el pago del tributo y la tasa, es el porcentaje fijo o variable a la que será sometida la base para el pago del tributo, como lo es en el caso del ISR a entidades federativas, es decir la tasa del 5%.

2.2.5. Época de pago. Fecha en que se debe realizar el pago del tributo, el cual consiste en el tema tratado en este trabajo, en quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura pública, o contrato privado correspondiente a la operación de enajenación.

En relación con los elementos del impuesto que anteriormente quedaron descritos, todas las disposiciones fiscales que contengan situaciones jurídicas o de hecho, que el legislador crea que contemplen el cobro de tributos para sufragar el gasto público, de acuerdo a lo dispuesto en las máximas del derecho (principios tributarios) y en el mandato constitucional previsto en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, deben contener insertos todos y cada uno de dichos elementos (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y a la época de pago), y que además serán de aplicación estricta según lo dispone el artículo 6 del CFF, lo cual no deja margen a que las disposiciones fiscales en donde se establecen las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador crea para poder recaudar tributos, puedan aplicarse o considerarse a la voluntad de la autoridades fiscales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto de los elementos del impuesto de la manera siguiente:

Registro Número 900,243.
Localización: Séptima Época.
Instancia: Pleno.
Fuente: Apéndice 2000.
Materia: Administrativa y Constitucional.
Jurisprudencia.
Tesis: 243.
Página: 284.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Como se observa de la jurisprudencia antes descrita, no basta que los impuestos los cuales son creados por el estado en su carácter de poder de imperio para sufragar el gasto público como se ha dicho con anterioridad sean proporcionales y equitativos por el

mandato que se prevé en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, sino que también contemplen los elementos esenciales de los tributos y sean de manera expresa, para que el contribuyente este en posibilidad de conocer de manera cierta con que contribuciones tendrá que cumplir.

CAPÍTULO TERCERO CONTRATO DE COMPRAVENTA Y SU MODALIDAD DE RESERVA DE DOMINIO.

3.1 Compraventa

El Código Civil federal prevé en su artículo 2248 el contrato de compraventa y desde luego su conceptualización, en el se establece que la compraventa es cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o un derecho y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.

De igual manera el artículo 2249 del mismo ordenamiento, establece que la compraventa es perfecta cuando se ha convenido en el precio y la cosa, aunque no se haya entregado la misma, ni se haya pagado el precio. Es pertinente señalar que para efectos fiscales, esta figura civil, se considera una enajenación en virtud de transmitirse la propiedad del bien, esto es, se transmiten los tres derechos que consagra la propiedad; el uso, disfrute y dominio de la cosa o del derecho; por lo que si se transfiere es el uso y disfrute de la cosa y me reservo el dominio, se estaría en presencia de un contrato de arrendamiento, pero en ningún momento ante la presencia de una enajenación ni mucho menos ante la presencia de una compraventa lisa y llana.

3.2 Elementos de la compraventa

Los elementos que forman parte del contrato civil de compraventa se pueden resumir en los elementos personales, reales y formales, elemento que se encuentran insertos en todo contrato de compraventa, y que para efectos doctrinales resultan necesarios para el estudio y análisis del contrato de compraventa, mismos que se analizarán en el orden que se mencionan:

3.2.1 Elementos Personales.

En cuanto a los elementos personales de este contrato civil de compraventa, resultan ser el vendedor y comprador, que son individuos que forman las partes

esenciales en la operación de compraventa, uno es el que se obliga a entregar la cosa y el segundo a pagar un precio cierto y en dinero por el bien que está recibiendo, por tal situación este contrato se clasifica como un contrato bilateral, ya que las obligaciones son para ambas partes; conmutativo porque por regla general las partes saben cuáles van a ser sus ganancias y provechos desde la celebración del contrato, por último también es oneroso toda vez que los gravámenes y las cargas son recíprocos.

Ahora bien las partes que celebran el contrato de compraventa deben necesariamente tener la capacidad legal para contratar, a efecto que no exista alguna causa que afecte de nulidad el contrato. Es importante mencionar que el comprador tiene la obligación de pagar un precio por la cosa o derecho que se le transmite, es decir por la propiedad de la cosa que le transmiten, pero en ningún momento por el uso o disfrute por la cosa.

3.2.2 Elementos reales.

En cuanto a los elementos reales, se tiene que se refieren a la cosa que debe entregar el vendedor y al precio que debe pagar el comprador en los términos, condiciones y modalidades que se pacten en el contrato de compraventa, de los cuales se procede a la explicación de cada uno de ellos.

3.2.2.1 La Cosa.

Antes de hablar de este punto, es preciso mencionar que en todos los contratos existen elementos esenciales de existencia y de validez, los primeros consisten en el consentimiento que se refiere a la manifestación de la voluntad por parte de los contratantes y que sin el mismo el contrato no podría existir, y el objeto el cual se divide en objeto directo: que es la creación y transmisión de las obligaciones en el contrato de compraventa; el indirecto que se refiere a las obligaciones de dar en este contrato y por último la cosa misma y consisten en el bien que se venda o enajena en los términos y condiciones pactadas por las partes, ahora bien, la cosa debe reunir ciertos requisitos de los cuales a continuación se enumeran:

- 1.- Deber existir en la naturaleza.
- 2.- Deben ser determinadas o determinables en cuanto a su especie y calidad.
- 3.- Estar dentro del comercio, esto es no existir limitación para su enajenación.

Se puede agregar un elemento más a estos antes mencionados, el cual consiste en que la cosa vendida no puede ser ajena, esto es, el vendedor debe ser el dueño de la cosa, y aquí se aplicaría un principio en derecho el cual dice que nadie puede vender sino lo que es de su propiedad.

Los segundos se refieren a los de validez que se refieren a la capacidad, ausencia de vicios de de la voluntad, la licitud y la forma, elementos que no deben faltar ya que en caso contrario este contrato estaría afectado de nulidad.

3.2.2.2. El Precio.

Este consiste en la suma de dinero que el comprador tiene la obligación de entregar al vendedor por la cosa que se le transmite, es decir, del objeto de la venta y éste se deben reunir ciertos requisitos de acuerdo a la legislación del derecho civil, debe ser cierto, no deberá ser simulado y además que se conozca su cuantía; ahora bien existe la posibilidad para la fijación del precio en apoyarse en un perito o un árbitro, sin olvidar que el precio debe ser justo, ya que en los contratos de compraventa civiles en caso que exista una desproporción puede causarse lesión entre las partes, esto es que no existe la especulación comercial, solamente en los contratos de compraventa mercantiles, por tal motivo el precio debe ser real para que sea verdadero y serio y por último deber ser justo para que no haya una desproporción. Este precio traduciéndolo a la legislación tributaria lo entendemos como el ingreso que obtiene el vendedor por la enajenación que realiza, y que da origen a que encuadre el vendedor en la hipótesis normativa contenida en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 146 de la LISR.

3.2.3 Elementos Formales.

La venta sobre cosas muebles es consensual, ya que no requiere formalidad legal alguna, sin embargo, cuando se trata de una compraventa de inmuebles es formal y debe constar por escrito, además de acuerdo a lo previsto en los artículos 2191 al 2194 del Código Civil de Baja California (CCBC), en virtud de que éste, prevé que todos los bienes cuyo valor exceda de más de 7,000 veces el salario mínimo vigente en el estado de Baja California, forzosamente se tendrá que celebrar el contrato de compraventa ante Notario Público, de lo contrario podrá celebrarse el contrato de compraventa en documento privado celebrado ante dos testigos y ratificadas las firmas ante notario, juez competente o Registro Público de la Propiedad, es por eso que a los contratos de compraventa de bienes inmuebles se dice que son de formalidad restringida, tal y como se establece en los artículos a que a continuación se transcriben:

Artículo 2191.- La enajenación de bienes inmuebles cuyo valor convencional no sea mayor de la cantidad que resulte de multiplicar por 7,000 el importe del salario mínimo diario vigente en el Estado de Baja California y la constitución o transmisión de derechos reales estimados hasta la misma cantidad o que garanticen un crédito no mayor de dicha suma, podrán otorgarse en documento privado firmado por los contratantes ante dos testigos cuyas firmas se ratifiquen ante Notario, Juez de Paz, Registro Público de la Propiedad o Catastro Municipal. Los contratos por los que el Gobierno Federal, del Estado, Municipios y Organismos Descentralizados enajenen terrenos o casas para la constitución del patrimonio familiar, para los trabajadores al servicio del Estado o para personas de escasos recursos económicos hasta por el valor de 10,000 salarios mínimos general vigente en el Estado de Baja California, podrán otorgarse en documento privado sin los requisitos de testigos y ratificación de firmas.

Artículo 2194.- Si el valor del inmueble excede de 7,000 salarios mínimos general vigente en el Estado de Baja California, su venta se hará en escritura pública, salvo, lo dispuesto por los Artículos 2121 y 2191, segundo párrafo, de este ordenamiento.

De los artículos antes transcritos se observa que en nuestra entidad, el Código Civil vigente en el estado de Baja California restringe la celebración de los contratos de compraventa de inmuebles que cuyo valor sean mayores de 7,000 veces el salario mínimo diario vigente en el estado de Baja California, al exigir la celebración de los mismos ante Notario Público, así mismo dichos artículos, prevén todos los formalismos que deben reunir los contratos de compraventa, es de mencionarse

que estos artículos en cada entidad federativa así como en el Código Civil Federal cambian en cuanto a las cuantías en que los contratos de inmuebles pueden ratificarse ante Juzgados, Registro Público o las oficinas de Catastro municipal.

Para efectos fiscales es importante mencionar que en cualquiera de los supuestos contemplados en los artículos antes mencionados estaríamos ante la presencia de una enajenación para efectos del Código Fiscal de la Federación, independientemente de la forma restringida que fija el Código Civil vigente en el estado de Baja California, lo que sí es una realidad es que el vendedor tendrá que pagar un impuesto por concepto de enajenación de inmuebles.

3.3 Obligaciones del Vendedor y Comprador

Por tratarse el contrato de compraventa de un contrato bilateral, las partes tiene obligaciones recíprocas, es decir, cada una de ellas debe cumplir con ciertas obligaciones que se acuerda y se imponen en el instrumento que se celebra con la finalidad de transmitirse la propiedad de la cosa o del derecho, por lo que a continuación se describen y se explican las obligaciones que el vendedor tiene en la compraventa, para después explicar las del comprador.

3.3.1. Obligaciones del Vendedor

Por tratarse de un contrato bilateral la compraventa exige ciertas obligaciones que debe cumplir el sujeto o persona que trasmite o enajena el bien, mismas que deberá llevar a cabo para evitar que incurra en el incumplimiento de las obligaciones estipuladas en el contrato de compraventa, obligaciones que se describen y se explican a continuación:

a) Transmitir la propiedad

La obligación principal del vendedor es la transmisión de la propiedad, la cual se verifica por mero efecto del contrato, salvo pacto en contrario como es el caso de la venta con reserva de dominio, situación objeto de análisis del presente trabajo, ya que

desde el punto de vista del autor de este trabajo y en base a las disposiciones del derecho común, toda vez que al reservarse el dominio del bien objeto del contrato de compraventa y solo transmitirse el uso y disfrute de la cosa hasta en tanto se pague el total del precio pactado por las partes en la compraventa, habrá enajenación; de lo contrario el comprador sólo tendrá el carácter de arrendatario, ya que en el caso de que se rescindiera el contrato las partes se deben restituir las prestaciones y el vendedor puede exigir del comprador una indemnización por el uso del inmueble tal y como lo prevé el artículo 2311 del Código Civil Federal el cual se cita a continuación :

Artículo 2311.- Si se rescinde la venta, el vendedor y el comprador deben restituirse las prestaciones que se hubieren hecho; pero el vendedor que hubiere entregado la cosa vendida, puede exigir del comprador, por el uso de ella, el pago de un alquiler o renta que fijarán peritos, y una indemnización, también fijada por peritos, por el deterioro que haya sufrido la cosa.

El comprador que haya pagado parte del precio, tiene derecho a los intereses legales de la cantidad que entregó.
Las convenciones que impongan al comprador obligaciones más onerosas que las expresadas, serán nulas.

Por el supuesto antes mencionado una de las razones por las cuales se considera que en el caso de una compraventa con reserva de dominio no existe enajenación, en virtud de que al comprador solo se le transmite el uso y disfrute del bien, hasta en tanto el vendedor libere el dominio de la cosa porque ya se le haya pagado el total del precio de venta pactado en el contrato con la modalidad de reserva de dominio, puesto que este último en este caso tendrá el carácter de arrendatario y si se realiza una interpretación literal del artículo antes transcrito y se confronta con los artículos 14 en su fracción I del CFF en relación con el artículo 146 de la LISR no se estaría ante la presencia de una enajenación para efectos de los artículos previstos en la legislaciones tributarias antes mencionadas.

b) Entrega de la Cosa

Esta obligación establecida en la fracción I del artículo 2283 y 2284 del Código Civil federal, consiste en que el vendedor entrega la posesión al comprador de la cosa adquirida, ahora bien, resulta preciso comentar que las formas de entrega de la posesión

en la compraventa pueden ser la entrega real, jurídica y virtual, mismas que se explican a continuación:

La entrega real consiste en la entrega material de la cosa vendida, o en la entrega del título si se trata de un derecho.

Hay entrega jurídica cuando, aun sin estar entregada materialmente la cosa, la ley la considera recibida por el comprador, desde el momento que el comprador acepte que la cosa vendida quede a su disposición, se tendrá por virtualmente recibido de ella, y el vendedor que la conserve en su poder solo tendrá los derechos y obligaciones de un depositario. Es importante mencionar que el vendedor no está obligado a entregar la cosa vendida si el comprador no ha cumplido con su obligación de pagar el precio por la cosa materia de la compraventa, salvo que se haya pactado en el contrato de compraventa.

Cuando el vendedor y el comprador pactan en el contrato de compraventa la entrega de la cosa aun y cuando no se haya cubierto el total del precio por la cosa objeto de la compraventa, para efectos de la fracción I del artículo 14 del CFF en relación con el artículo 146 de la LISR, surge la obligación para el vendedor de pagar un impuesto sobre la renta por enajenación de bienes por el total del precio pactado en el contrato de compraventa, sin que en realidad se haya recibido el total del ingresos por la traslación del bien inmueble (total del precio), olvidándose en este caso el legislador fiscal que existe la posibilidad de rescisión del contrato porque el comprador incumpla con el pago del precio. Esto traería como consecuencia que la parte vendedora demandara el pago de un alquiler por el tiempo que el comprador usó y disfrutó la cosa objeto materia del contrato de compraventa y en lugar de recibir un ingreso por la compraventa (enajenación), se trataría de un ingreso por el uso y goce de un inmueble, tal y como lo contempla el artículo 141 de LISR que a continuación se transcribe, el cual a la letra dice:

Artículo 141. Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

- I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.
- II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en el que sean cobrados. Como se observa del numeral citado con anterioridad, los ingresos que se perciban por el uso y goce temporal de bienes no pueden considerarse ingresos por enajenación de bienes derivados del incumplimiento de un contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio.

c) Conservar la cosa

Otra de las obligaciones del vendedor deriva cuando la cosa se ha entregado jurídicamente y así ha sido aceptado por el comprador, “se tendrá por virtualmente recibido de ella, y el vendedor que la conserve en su poder solo tendrá los derechos y obligaciones de un depositario. Y si la cosa se pierde “La pérdida de la cosa en poder del deudor se presume por culpa suya, mientras no se pruebe lo contrario”.

d) Responder por lo vicios o defectos ocultos

El vendedor esta obligado al saneamiento por los vicios o defectos ocultos que puede existir en la cosa objeto de la compraventa y a demás garantizar al comprador de las características y cualidades de la cosa enajenada.

e) Prestar el saneamiento para el caso de evicción

El vendedor tiene como obligación pagar los daños y perjuicios causados al adquirente cuando existe evicción, la cual puede ser total o parcial.

f) Pagar por mitad los honorarios y los derechos de registro de la escritura

No obstante que el artículo 2137 de CCBC establece que cada una de las partes pagarán el 50 % de los gastos de escritura y registro, en la mayoría de los casos los contratantes convienen y estilan en asentar en la escritura la siguiente cláusula:

“Los gastos, impuestos, derechos y honorarios que se causen con motivo de la presente escritura, serán por cuenta de la parte compradora, a excepción hecha del impuesto sobre la renta que será a cargo de la parte vendedora.”

g) Pagar el Impuesto Sobre la Renta que se cause por la utilidad que obtenga en la enajenación.

Este impuesto es de índole personal: grava la utilidad obtenida en la venta de un inmueble, el notario tiene que liquidar el impuesto para constatar si hubo ganancia o no por parte del vendedor, y en caso de haberla tendrá que retener un pago provisional sobre la utilidad, la cual será acumulable a la declaración anual. Se exime del pago de este impuesto, a las personas que comprueben que han habitado el inmueble enajenado los últimos seis meses anteriores a la venta, este supuesto. (Contratos civiles, Fernández Pérez del Castillo Bernardo, Ed. Porrúa, 2004)

3.3.2. Obligaciones del comprador

El comprador tiene al igual que el vendedor obligaciones que derivan de la propia naturaleza de un contrato bilateral, como lo es la compraventa, obligaciones que se describen y se explican a continuación:

a) Recibir la cosa

Una primera obligación del comprador resulta cuando no recibe la cosa enajenada en el plazo fijado, su incumplimiento, por analogía, produce los efectos del arrendador que no recibe la devolución de la cosa alquilada.

b) Pagar el Precio

Desde luego otra obligación del comprador resulta la de pagar el precio por la cosa que esta adquiriendo, el artículo 2293 del Código Civil federal establece que el

comprador debe cumplir todo aquello a que se haya obligado, y especialmente pagar el precio de la cosa en el tiempo, lugar y forma convenidos, por tratarse de un contrato bilateral, y consistir en las obligaciones recíprocas que existen en la compraventa.

c) Pagar el 50% de los honorarios y los derechos de registro público de la escritura

La legislación civil prevé que las partes paguen todos los gastos en partes iguales, sin embargo en las operaciones de compraventas se estila que el comprador absorba todos los gastos, impuestos, derechos y honorarios, incluyendo el impuesto sobre la renta por enajenación que le corresponde al vendedor por la ganancia obtenida por vender el bien, siendo éste quien encuadra en el hecho imponible de la obligación tributaria (situaciones de jurídicas o de hecho) prevista en el CFF en su artículo 14 y directamente en el artículo 146 de la LISR del título IV capítulo IV.

d) Pagar los impuestos de Adquisición de Bienes Inmuebles y del Valor Agregado en su caso

Pagar el impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles o transmisión de dominio por el inmueble que adquiere, y en algunas ocasiones el impuesto al valor agregado cuando se trata de construcciones no destinadas a casa habitación y el Impuesto Sobre la Renta por la utilidad que se genere entre el precio de adquisición (no de enajenación) y el avalúo del bien.

3.4 Modalidades de la compraventa.

En la compra venta lisa, llana o pura, las obligaciones se cumplen y consuman en el mismo momento de contratar. Pero existen además las compraventas sujetas a modalidades, tales como:

- a) Pacto de no vender a determinada persona.
- b) El pacto de retroventa.

c) Derechos preferenciales.

De igual forma el Código Civil vigente regula como modalidades de la compraventa las siguientes:

d) La venta *ad corpus* y *ad mensuram*,

f) Compraventa de cosa futura,

g) Compra de esperanza,

h) Compra venta forzosa,

i) Compra venta con reserva de dominio, y

j) La compraventa en abonos,

De las anteriores modalidades únicamente serán objeto de análisis y necesarias para el presente trabajo la venta con reserva de dominio y la venta en abonos, las cuales serán abordadas en el punto siguiente.

a) Por lo que al pacto de no vender a determinada persona consiste en la obligación que tiene una persona de no vender a una persona determinada, esto es, existe una obligación de no hacer, la cual está al margen de lo establecido en el artículo 2301 del Código Civil Federal el cual establece que:

Artículo 2301.- Puede pactarse que la cosa comprada no se venda a determinada persona; pero es nula la cláusula en que se estipule que no puede venderse a persona alguna.

Del artículo antes citado se observa que es válido que en el contrato de compraventa se convenga entre las partes el venderse a determinada persona, pero será nula la cláusula en la que se establezca que no puede venderse a persona alguna, ya que esto traería como consecuencia que ese bien no se enajenara a ninguna persona.

b) La retroventa en la legislación civil se encuentra prohibida, tal y como lo contempla el artículo 2302 del CCF, el cual prevé que la venta con pacto de retroventa quedara prohibida, por consecuencia, será nula esta disposición o bien este acuerdo entre las partes; antes se daba que una persona le prestaba dinero a otra y para garantizar el pago, se le trasmitía el bien inmueble al que prestaba el dinero y en caso de incumplimiento ya no necesitaba realizar acción legal alguna, puesto que solo se

quedaba con el inmueble. Otro de los caso que prohíbe el Código es la promesa de venta de un bien raíz que haya sido objeto de una compraventa entre los mismos contratantes.

c) En lo que respecta a los derechos preferenciales se puede definir esta modalidad como lo considera el Doctor Bernardo Pérez Fernández del Castillo “El derecho de preferencia en la compraventa es la primacía que otorga la ley o la voluntad de las partes, con el fin de ser preferido, en igualdad de circunstancias, para adquirir un bien frente a un tercero.” (Contratos Civiles, Bernardo Pérez Fernández del Castillo, Ed. Porrúa, 2004)

En nuestra legislación mexicana se encuentran varios tipos de derechos de preferencia, como lo es el derecho de preferencia del tanto que tiene el copropietario, el coheredero y el usufructuario, el derecho de preferencia por el tanto que tiene el inquilino cuando se va a enajenar el inmueble arrendado y el derecho por el tanto que se establece como modalidad en una compraventa. En el CCF se encuentran los siguientes artículos que son aplicables al derecho de preferencia en los contratos de compraventa, mismos que deben ser observados por las partes para efectos de evitar una nulidad en el contrato:

Artículo 2303.- Puede estipularse que el vendedor goce del derecho de preferencia por el tanto, para el caso de que el comprador quisiere vender la cosa que fue objeto del contrato de compraventa.

Artículo 2304.- El vendedor está obligado a ejercer su derecho de preferencia, dentro de tres días, si la cosa fuere mueble, después que el comprador le hubiese hecho saber la oferta que tenga por ella, bajo pena de perder su derecho si en ese tiempo no lo ejerciere. Si la cosa fuere inmueble, tendrá el término de diez días para ejercer el derecho, bajo la misma pena. En ambos casos está obligado a pagar el precio que el comprador ofreciere, y si no lo pudiere satisfacer, quedará sin efecto el pacto de preferencia.

Artículo 2308.- El derecho adquirido por el pacto de preferencia no puede cederse, ni pasa a los herederos del que lo disfrute.

d) *Venta ad corpus y venta ad mesuram*, la venta ad corpus se refiere a una modalidad de la compraventa de los bienes inmuebles, cuando el precio se fija por el bien en su conjunto y no por el metro cuadrado, en cambio en la venta *ad mesuram* se fija el precio atendiendo al valor por el metro cuadrado.

f) En lo que se refiere a la compraventa de cosa futura, es preciso mencionar que pueden ser objeto de venta las cosas futuras siempre y cuando sean susceptibles de llegar a existir, esto es bienes que al momento de celebrar el contrato no existan pero en determinado momento van a llegar a existir, estos se consideran como los frutos y los animales, el artículo 2309 del Código Civil Federal vigente contempla esta modalidad el cual a la letra dice:

Artículo 2309.- Si se venden cosas futuras, tomando el comprador el riesgo de que no llegasen a existir, el contrato es aleatorio y se rige por lo dispuesto en el Capítulo relativo a la compra de esperanza.

La compraventa de esperanza, se encuentra regulada en los artículos 2792 y 2793 el CCF, los cuales prevén y contemplan que se entiende por este tipo de modalidad, para lo cual se transcriben los siguientes:

Artículo 2792.- Se llama compra de esperanza al contrato que tiene por objeto adquirir por una cantidad determinada, los frutos que una cosa produzca en el tiempo fijado, tomando el comprador para sí el riesgo de que esos frutos no lleguen a existir; o bien, los productos inciertos de un hecho, que puedan estimarse en dinero.

El vendedor tiene derecho al precio aunque no lleguen a existir los frutos o productos comprados.

Artículo 2793.- Los demás derechos y obligaciones de las partes, en la compra de esperanza, serán los que se determinan en el Título de compraventa.

Respecto de la compraventa de cosa futura y de compraventa de esperanza es preciso establecer una diferencia entre ambas, en el contrato de esperanza la cosa no se sabe si existirá o no, ya que aquí el comprador toma el riesgo de que la cosa no exista, ya que se trata de una contrato aleatorio, el comprador no sabe a ciencia cierta si va a ser ganancioso o perdidoso el contrato, en cambio en la venta de cosa futuro se trata de un contrato conmutativo, en este caso las partes saben a ciencia cierta desde el momento en que se celebra el contrato cuales van a ser las ganancias y las pérdidas.

g) La compraventa forzosa es aquella venta donde el dueño del bien inmueble se ve obligado a entregar el inmueble por virtud de un incumplimiento, en este tipo de compraventa el juez de lo civil, firma en rebeldía la venta, o bien en el caso del contrato de promesa de venta, cuando el promitente vendedor se rehúsa a firmar el contrato

definitivo para dar forma legal al mismo, el juez lo otorgará en rebeldía, tal y como lo contempla el artículo 2121 del Código Civil de Baja California el cual dice :

Artículo 2121.- Si el prominente rehúsa firmar los documentos necesarios para dar forma legal al contrato concertado, en su rebeldía los firmará el Juez; salvo el caso de que la cosa ofrecida haya pasado por título oneroso a la propiedad de tercero de buena fe, pues entonces la promesa quedará sin efecto, siendo responsable el que la hizo de todos los daños y perjuicios que se hayan originado a la otra parte.

h) La compraventa con reserva de dominio, también conocida como pacto de reserva de dominio, es cuando la venta de la cosa queda sujeta a una condición suspensiva, la cual en la mayoría de los casos consiste en el pago total de la contraprestación, o dicho en otras palabras el pago del precio, siendo este un elemento real del contrato de compraventa como se explicó en el punto 3.2.2., ahora bien, es importante precisar que una condición consiste en un acontecimiento futuro de realización incierta, esto es que puede llegar o no a suceder que se cumpla o no con el pago, y en lo que respecta a lo suspensivo se refiere que hasta en tanto se cumpla con el pago nacerá el derecho o bien la obligación, tal y como lo contempla el Código Civil federal en los siguientes artículos:

Artículo 1938.- La obligación es condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un acontecimiento futuro o incierto.

Artículo 1939.- La condición es suspensiva cuando de su cumplimiento depende la existencia de la obligación.

Tal y como lo contempla el artículo 1939 del Código Civil Federal, hasta en tanto no se haya cubierto el total del precio no nacerá el derecho del comprador para tener la propiedad del bien objeto materia del contrato de compraventa.

h) La venta en abonos es aquella venta que no se hace al contado, esto es aquella compraventa que se pacta que el precio se haga en dos o más exhibiciones. En este tipo de contrato existen algunas reglas a seguir para el caso de incumplimiento del contrato mismo, reglas que se encuentran en los artículos 2310 y 2311 del Código Civil Federal los cuales a la letra dicen:

Artículo 2310.- La venta que se haga facultando al comprador para que pague el precio en abonos, se sujetará a las reglas siguientes:

I.- Si la venta es de bienes inmuebles, puede pactarse que la falta de pago de uno o varios abonos ocasionará la rescisión del contrato. La rescisión producirá efectos contra tercero que hubiere adquirido los bienes de que se trata, siempre que la cláusula rescisoria se haya inscrito en el Registro Público;

II....

III...

Artículo 2311.- Si se rescinde la venta, el vendedor y el comprador deben restituirse las prestaciones que se hubieren hecho; pero el vendedor que hubiere entregado la cosa vendida, puede exigir del comprador, por el uso de ella, el pago de un alquiler o renta que fijarán peritos, y una indemnización, también fijada por peritos, por el deterioro que haya sufrido la cosa.

El comprador que haya pagado parte del precio, tiene derecho a los intereses legales de la cantidad que entregó.

Las convenciones que impongan al comprador obligaciones más onerosas que las expresadas, serán nulas.

Esta modalidad de venta en abonos contemplada en los artículos antes transcrito del Código Civil federal vigente, tiene una íntima relación con la modalidad de compraventa con reserva de dominio, toda vez que cuando en una compraventa las partes acuerdan que el precio de venta sea pagado en varias exhibiciones surge para el vendedor la obligación de pagar el impuesto sobre la renta por concepto de enajenación de bienes aun y cuando no se haya cubierto el total del precio, en este caso tendrá la obligación de pagar sobre el ciento por ciento del precio de venta, solamente que en este supuesto la LISR en el capítulo de enajenación de bienes establece una excepción a la regla, al considerará la posibilidad de que calcule el impuesto sobre la renta sobre las cantidades en dinero que vayan recibiendo, pero con la obligación de que se garantice el interés fiscal sobre la parte que no se calculó el impuesto, hasta en tanto cumpla con el pago del cien por ciento del impuesto, tal y como lo contempla el artículo 147 último párrafo del la LISR el cual a la letra dice:

Artículo 147. Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 148 de esta Ley; con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:

I.

II.

III.

a)

b)

Cuando el contribuyente no hubiera obtenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios previos a aquél en que se realice la enajenación, podrá determinar la tasa promedio a que se refiere el párrafo anterior con el impuesto que hubiese tenido que pagar de haber acumulado en cada ejercicio la parte de la ganancia por la enajenación de bienes a que se refiere la fracción I de este artículo.

Cuando el pago se reciba en parcialidades el impuesto que corresponda a la parte de la ganancia no acumulable se podrá pagar en los años de calendario en los que efectivamente se reciba el ingreso, siempre que el plazo para obtenerlo sea mayor a 18 meses **y se garantice el interés fiscal**. Para determinar el monto del impuesto a enterar en cada año de calendario, se dividirá el impuesto calculado conforme a la fracción III de este artículo, entre el ingreso total de la enajenación y el cociente se multiplicará por los ingresos efectivamente recibidos en cada año de calendario. La cantidad resultante será el monto del impuesto a enterar por este concepto en la declaración anual. (énfasis añadido)

Este supuesto de garantizar el interés fiscal, el cual opera en los contratos de compraventa cuando el precio de venta se pacta por las partes en varias exhibiciones y siempre y cuando el plazo sea mayor de 18 meses, por lo que si las partes pacta en un contrato de compraventa que del total del precio de venta se recibirá el diez por ciento y la parte restante, es decir el noventa por ciento en 17 meses, no procederá el poder acogerse a dicha disposición de garantizar el interés fiscal y en consecuencia se tendrá que pagar el ciento por ciento del impuesto sobre la renta por enajenación de bienes que resulte del cálculo correspondiente de pago provisional previsto en la ley del impuesto sobre la renta, ya que el artículo 14 CFF no contempla disposición en contrario.

3.5 Efectos fiscales de la Compraventa con reserva de dominio y en abonos

Respecto de los efectos fiscales de la venta con reserva de dominio y en abonos modalidades del contrato de compraventa que tiene una íntima relación por su propia naturaleza, y partiendo de la base que es el punto toral de este trabajo, es preciso comentar que el artículo 14 del CFF en su fracción I, considera enajenación aquellas operaciones donde se reserve el dominio de una cosa o un derecho, situación que no se considera congruente con el significado que para el derecho civil contempla, ni con la propia naturaleza del concepto de enajenación; si bien es cierto que el derecho tributario cuenta con el principio de autonomía con el cual puede gravar ciertos actos para poder

recaudar impuestos con los cuales pueda financiar el gasto público, o bien contemplar para efectos fiscales de otra forma las figuras o actos civiles, esto no quiere decir que pueda atribuir un concepto diferente respecto de las figuras del derecho civil, con el único afán de cobrar más impuestos, porque precisamente en el caso previsto en el numeral 14 del CFF en su fracción I, como se legisló dicho supuesto o bien, como se plasmó el hecho imponible o la situación jurídica, fue sin observar lo previsto en el artículo 31 fracción IV en lo referente a la equidad y proporcionalidad tributaria, ya que se considera enajenación la reserva de dominio a pesar que lo único que se transmite es el uso y disfrute del bien inmueble, faltándole a este tipo de modalidad de compraventa el dominio de la cosa, es decir, el elemento esencial para que una de las partes en un contrato de compraventa (comprador) pueda enajenar el bien inmueble, por tal situación cuando se está en este caso el comprador tiene el carácter de arrendador, ya que en ningún momento se considera dueño de la cosa hasta en tanto cumpla con el pago de la misma o bien el vendedor libere el dominio de bien.

Es importante destacar que en las ventas con reserva de dominio la cosa objeto materia del contrato de compraventa, queda sujeta a una condición suspensiva, tal y como lo contemplan los artículos 1938 y 1939 del CCF vigente en la República, por tal situación se puede dar el caso que el comprador no llegue a pagar el precio por la cosa a transmitirse, y el vendedor tendrá la facultad de demandar al comprador por la rescisión del contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio, lo que traería como consecuencia que la enajenación que prevé el artículo 14 fracción I del CFF no se dé, esto es, no encuadre en la hipótesis normativa contenida en el citado artículo 14 fracción primera, por tanto cabe preguntarse una vez más si existe enajenación para efectos del artículo 14 fracción I en el caso de que en el contrato de compraventa con reserva de dominio se dé la rescisión por algún incumplimiento por parte del comprador y las partes se deban de regresar las prestaciones y además el vendedor exija al comprador el pago de un alquiler por el tiempo que estuvo usando y disfrutando la cosa materia del contrato de compraventa.

Mientras el vendedor no libere la reserva de dominio del inmueble objeto del contrato de compraventa y no se haya vencido el plazo para que el comprador pague el precio, el

comprador no tendrá la limitante de no poder enajenar el inmueble, hasta en tanto se libere el dominio, así lo establece el artículo 2313 del CCF, el cual a la letra dice:

Artículo 2313.- El vendedor a que se refiere el Artículo anterior, mientras no se vence el plazo para pagar el precio, no puede enajenar la cosa vendida con la reserva de propiedad, y la limitación de dominio se anotará preventivamente en relación con la inscripción del bien de que se trate.

Para que la venta con reserva de dominio surta efectos en contra de cualquier tercero, es de vital importancia su inscripción en el Registro Público de la Propiedad, ya que de lo contrario se puede entender que el comprador tiene plena disposición del inmueble objeto de la compraventa, por lo tanto, una vez que el comprador haya cumplido con la condición suspensiva (pagar el precio de la cosa en el tiempo que fue convenido), el vendedor estará en aptitudes de poder liberar el dominio del bien inmueble objeto del contrato de compraventa, y realizar dicha liberación ante el Registro Público de la Propiedad. Mientras la cosa vendida con reserva de dominio no se libere, ésta pertenecerá al vendedor ya que cuando la venta se hace bajo esta modalidad, lo único que recibe el vendedor es la posesión y no la propiedad, en consecuencia el comprador todavía no es dueño de la cosa. Por estas razones se considera que en ningún momento existe enajenación respecto del supuesto previsto en el artículo 14 del CFF en su fracción I, ya que en este caso que prevé el citado artículo solo se cuenta con el uso y disfrute de la cosa, ya que el vendedor se reservó el dominio de la cosa como garantía para el caso de que el comprador no pagara el total del precio de venta pactado en el contrato, así lo contemplan los artículos 2312 y 2315 del CCF los cuales a la letra dicen:

Artículo 2312.- Puede pactarse válidamente que el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida hasta que su precio haya sido pagado. (Énfasis añadido)

Cuando los bienes vendidos son de los mencionados en las fracciones I y II del artículo 2310, el pacto de que se trata produce efectos contra tercero, si se inscribe en el Registro Público; cuando los bienes son de la clase a que se refiere la fracción III del artículo que se acaba de citar, se aplicará lo dispuesto en esta Fracción.

Artículo 2315.- En la venta de que habla el artículo 2312 mientras que no pasa la propiedad de la cosa vendida al comprador, si éste recibe la cosa será considerado como arrendatario de la misma. (Énfasis añadido)

Como se observa, el legislador fiscal con el afán de obtener más tributos para sufragar los gastos públicos que el estado genera y que se entiende que los mexicanos están obligados a pagar y a contribuir a para estos, desde luego siempre y cuando cumplan con los principios tributarios derivados del artículo 31 fracción IV de la CPEUM; proporciona una connotación diferente respecto de la figura de la enajenación, al considerar en la fracción I del artículo 14 del CFF que las ventas con reserva de dominio para efectos fiscales son ventas definitivas, dejando a un lado lo estipulado en los artículos 2312 y 2315 del CCF el cual contempla que en las ventas con reserva de dominio no se transmita la propiedad de la cosa vendida al comprador, hasta que su precio haya sido pagado, por lo que en dicho supuesto según lo previsto en el artículo 2315 del CCF el comprador si no ha pagado el total del precio debe estar en carácter de arrendatario, sin embargo por considerar el legislador fiscal como enajenación la venta con reserva de dominio en este supuesto, el vender tendrá la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes por la operación de compraventa con reserva de dominio, sin importar que el vendedor no haya percibido ingreso alguno en efectivo y parte en crédito, en esta situación deja pasar además el legislador fiscal que en el supuesto de ventas con reserva de dominio porque al vendedor no se le haya cubierto el total del precio se encuentra inserta una condición suspensiva consistente en el pago del precio en días o meses posteriores al del día de la firma de contrato de compraventa, sin ser suficiente esta situación para el legislador fiscal, puesto que se puede dar el caso que en ningún momento se cumpla la condición suspensiva (pago del precio), y el vendedor tenga la necesidad de demandar la rescisión del contrato de compraventa con reserva de dominio y las prestaciones no tengan que regresarse a las partes, con esto el vendedor jamás percibirá el ingreso en efectivo, por la operación que para efectos fiscales la considera enajenación, por lo tanto al vendedor en este tipo de modalidad de compraventa (con reserva de dominio) se le cobró un impuesto por enajenación de bienes inmuebles, sin haber encuadrado en la hipótesis normativa

(hecho imponible) prevista en el artículo 146 de la LISR, lo que resulta a todas luces violatorio de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, es preciso destacar que posiblemente el vendedor percibirá un ingreso tal y como lo prevé el artículo 2311 del CCF cuando demande al comprador por no haber cumplido con su obligación del pago del precio por la cosa, pero este ingreso será por concepto de alquiler o renta por el deterioro que haya sufrido la cosa, siendo este un ingreso por arrendamiento, pero en ningún momento por enajenación de bienes inmuebles, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto de esta situación en donde el legislador atribuye una connotación diferente respecto del concepto de enajenación con el afán de cobrar más tributos de la manera siguiente:

No. Registro 228,874
Octava Época.
Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación.
Parte: III Segunda parte-2
Enero a Junio de 1989.
Página: 570
Tesis aislada.

PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACIÓN DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA. En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que atendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la ley tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el alcance establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y del conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.(énfasis añadido)

Estas ficciones que el legislador ha elaborado con el único afán de que la autoridad hacendaría trate de recaudar más tributos de acuerdo al mandato que todos los mexicanos tenemos de contribuir al gasto público previsto en la CPEUM, pero a través de la creación de conceptos, que en primer término se le atribuye una connotación diferente en comparación con el derecho común, y en segundo término violenta, o bien vulnera la CPEUM, ya que limita la libertad de contratar de los mexicanos prevista en su artículo Quinto párrafo cuarto de la CPEUM, puesto que para el CCF los contratos de

compraventa con la modalidad de reserva de dominio son para los casos donde las partes pactan que el precio que se pagará por la cosa objeto del contrato no será cubierta en una sola exhibición, el contrato de compraventa será bajo la modalidad de reserva de dominio y este será liberado al comprador hasta que se haya cubierto la totalidad del precio pactado por las partes en el contrato de compraventa. Una vez más, es preciso señalar que en la compraventa con la modalidad de reserva de dominio se está ante la presencia de una condición suspensiva, esto es que puede llegar o no a suceder que el comprador cumpla o no con el pago del precio por la cosa objeto del contrato de compraventa con reserva de dominio y hasta en tanto no se haya cubierto el total del precio no nacerá el derecho del comprador para tener la propiedad del bien objeto materia del contrato de compraventa y se le haya liberado la reserva de dominio, lo que traería como consecuencia que se le transmita la propiedad del bien inmueble, estando hasta ese momento ante la presencia de una verdadera enajenación.

Algunos autores consideran o bien conceptúan “que la compraventa con reserva de dominio, existe una unión de contratos con dependencia alternativa, pues consideran que es una compraventa sujeta a condición suspensiva (pago del precio) y un contrato de arrendamiento sujeto a una condición resolutoria, esto es, mientras no se pague la totalidad del precio el comprador será arrendatario”. (Contratos Civiles, Bernardo Pérez Fernández del Castillo, Ed. Porrúa, 2004)

Una vez expuestos los razonamientos anteriores es conveniente mencionar los ejemplos citados que en el capítulo primero de este trabajo, siendo los siguientes:

Una persona “A”, enajena a través de un contrato de compraventa a “B”, un determinado bien inmueble por la cantidad de \$100,000.00 pesos el día 25 de enero de 2006, por el que “B” le paga dicha cantidad el día en que se firma el contrato. En este caso, se está en presencia de una enajenación que encuadra perfectamente en lo previsto por el artículo 14 del CFF, y la persona que vende el bien tendrá la obligación de pagar impuesto sobre la renta por enajenar el terreno, por haber percibido un ingreso en efectivo, o bien en crédito, de acuerdo a lo previsto en el artículo 146 de la LISR.

Ahora bien, en otro ejemplo, considerando que otra persona “C”, enajena a través de un contrato de compraventa con reserva de dominio a “D”, un bien inmueble por la cantidad de \$100,000.00 pesos el día 25 de enero de 2006, comprometiéndose “D” en pagar dicha cantidad el día 25 de mayo del mismo año, fecha en el que “C” liberará el dominio del bien una vez que se le haya cubierto la cantidad adeudada. En este caso, y no obstante que a la fecha de celebración del contrato (25 de enero

de 2006) no existió la percepción de un ingreso en efectivo, solo en crédito, a demás de no haberse transmitido el dominio del bien objeto de la enajenación, el CFF considera que la enajenación se presentó desde dicho día, por así establecerlo expresamente su artículo 14 fracción I, en relación con el diverso numeral 146 de la LISR, y en consecuencia de lo cual, "C" tendrá que pagar impuesto sobre la renta desde dicha enajenación.

Resalta la vulneración a los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, puesto que al considerar el CFF que existe enajenación en una compraventa con reserva de dominio, incluso cuando al momento de su celebración no se haya cubierto la totalidad del precio pactado por las partes en el contrato de compraventa, se da un tratamiento igual a situaciones que realmente no son iguales ni similares, como ya se ha indicado, el factor que viene a definir que se trata de una eficaz enajenación de bien inmueble, se define por la transmisión de su dominio, y lo cual no se dio en el caso explicado, apreciándose la vulneración a la equidad tributaria, toda vez que coloca en un plano de igualdad a dos situaciones que no ameritaban el mismo trato, máxime que el principio de proporcionalidad tributaria, igualmente se ve violentado, bajo el ejemplo establecido, en que no se dio una transmisión de riqueza al momento de celebración del contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio, sin embargo la ley establece la obligación de cubrir una carga fiscal sin haber percibido el ingreso, ya sea en efectivo o en crédito por la transmisión del dominio de la cosa objeto del contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio.

Indiscutiblemente en el Código Civil Federal vigente en México, así como en el correlativo al estado de Baja California, existen cinco razones de suma importancia para determinar que el legislador fiscal en su afán de recaudar más tributos para tratar de sufragar el Gasto Público, atribuye un connotación diferente respecto de la institución del concepto de enajenación, previsto en el CFF al considerar que las operaciones de compraventa con la modalidad de reserva de dominio son enajenación para efectos fiscales y que desde luego debe de pagar Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes inmuebles independientemente de que se haya pagado solo una parte del precio de venta pactado por los sujetos del contrato de compraventa, percibiendo una parte del ingreso ya sea en efectivo o en crédito, **violentando conscientemente su naturaleza,**

crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad, al respecto resulta oportuno transcribir nuevamente la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra dice:

No. Registro 228,874
Octava Época.
Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación.
Parte: III Segunda parte-2
Enero a Junio de 1989.
Página: 570
Tesis aislada

PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACIÓN DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA. En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que atendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la ley tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el alcance establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y del conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.(énfasis añadido)

Efectivamente tal como lo plasma la tesis antes citada resulta para el contribuyente un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, supuestamente justificado por la necesidad de resolver el problema económico que la justicia tributaria plantea para sufragar el Gasto Público que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir de manera proporcional, equitativa en que disponga las leyes; dejando a un lado en el caso que nos ocupa lo proporcional y equitativo ya que al considerar el legislador fiscal la compraventa con la modalidad de reserva de dominio como una enajenación lisa y llana, va en contra de los principios tributarios considerados por la CPEUM. Pues bien, pasaremos a establecer las cinco razones que dentro de la legislación común se encuentra insertas:

Primera: El artículo 2312 del Código Civil Federal vigente, así como el artículo 2186 del CCBC, prevén que *“puede pactarse válidamente que el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida hasta que su precio haya sido pagado.”*

Si se atiende a la disposición antes mencionada en relación con lo que el Diccionario de la Real Academia considera del concepto de “enajenación” (pasar o transmitir a otro el dominio de una cosa o algún derecho sobre ella) no podría existir tal, para efectos de la fracción I del artículo 14 del CFF, puesto que el vendedor se reserva la propiedad de la cosa objeto del contrato de compraventa como una garantía, ya que el comprador podría no cumplir con la obligación que se le genera al celebrar el contrato bilateral de compraventa, esta es, el pagar el precio total por la cosa y se perciba el ingreso en efectivo en su totalidad y no solo el de crédito, razón por la cual el vendedor hasta que se le cubra el total del precio de venta encuadraría en el supuesto normativo regulado por el artículo 146 de la LISR en relación con el artículo 14 del CFF, artículos que regulan la enajenación de bienes inmuebles, toda vez que los contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio se está ante la presencia de una condición suspensiva, esto es que puede llegar o no a suceder que el comprador cumpla o no con el pago del precio por la cosa objeto del contrato de compraventa con reserva de dominio y hasta en tanto no se haya cubierto el total del precio no nacerá el derecho del comprador para tener la propiedad del bien objeto materia del contrato de compraventa y se le haya liberado la reserva de dominio, lo que traería como consecuencia que se le transmita la propiedad del bien inmueble, estando hasta ese momento ante la presencia de una verdadera enajenación y en consecuencia la obligación de pagar el impuesto sobre la renta por enajenación de bienes inmuebles regulado por los multicitados artículos 146 de la LISR en relación con el artículo 14 del CFF.

Segunda: El artículo 2315 del Código Civil Federal vigente, así como el artículo 2189 del CCBC, prevén que *“mientras que no pasa la propiedad de la cosa vendida al comprador, si éste recibe la cosa será considerado como arrendatario de la misma”*.

En este caso, se observa claramente que para efectos de la legislación civil considera que las enajenaciones donde el vendedor se reserva la propiedad del bien como una garantía, ya que el comprador podría no pagar el precio total pactado en el contrato de

compraventa, se considera que el comprador tiene el carácter de un arrendatario ya que solo le transmite en este supuesto el vendedor, el uso y goce de la cosa en virtud de que éste se reserva el dominio para su garantía. Por lo que si la disposición establecida en el numeral 2315 del Código Civil Federal vigente, así como en el numeral 2189 del CCBC se atiende para efectos fiscales, se estaría ante la presencia de un ingreso por otorgar el uso y goce temporal de bienes tal y como lo contempla el artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual a la letra dice:

Artículo 141. Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.

II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.
Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en el que sean cobrados.
(Énfasis añadido)

Como se observa en la fracción primera del mencionado artículo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su parte final, al decir en cualquier otra forma, desde luego por obtener ingresos por el uso o goce temporal de bienes inmuebles, es la razón de este punto en establecer que si el vendedor percibe un ingreso cuando al comprador se considera arrendatario en los casos de incumplimiento en los contratos con reserva de dominio se estará ante la presencia de un ingreso por obtener el uso y goce temporal de bienes inmuebles, ya que de acuerdo a la legislación civil vigente las partes en el caso de rescisión del contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio, se tienen que regresar las prestaciones y el vendedor queda facultado para exigir del comprador el pago de un alquiler por haber utilizado el bien durante el tiempo que se tuvo para pagar el precio total por la cosa objeto del contrato de compraventa con reserva de dominio, condición suspensiva que en ningún momento se dio, por lo tanto en ningún momento se estuvo ante la presencia de una enajenación lisa y llana como lo

quiere hacer parecer el legislador fiscal en la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

Tercera y Cuarta: Los artículos 2310, 2311 del Código Civil Federal vigente, así como los artículos 2184 y 2185 del CCBC, prevén las reglas a seguir en los casos en que el precio por la cosa objeto de los contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio y se paga el precio en abonos, toda vez que estos contratos de compraventa están sujetos a una condición suspensiva, como se ha venido diciendo, ya que el hecho de que el comprador pague el precio total por la cosa, se considera un acontecimiento futuro de realización incierta, y hasta en tanto se cubra el precio pactado por las partes, hasta en entonces nacerá el derecho del comprador para que se le trasmita el dominio por la cosa y éste deje de tener el carácter de arrendatario para tener el de dueño de la cosa por haber reunido en un sola persona el uso, disfrute y dominio de la cosa. De lo contrario, en caso de rescisión del contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio se aplicará lo estipulado en el artículo 2311 del Código Civil Federal vigente, así como en el artículo 2185 del CCBC señala lo siguiente: “Si se rescinde la venta, el vendedor y el comprador deben restituirse las prestaciones que se hubieren hecho; pero el vendedor que hubiere entregado la cosa vendida, puede exigir del comprador, por el uso de ella, el pago de un alquiler o renta que fijarán peritos, y una indemnización, también fijada por peritos, por el deterioro que haya sufrido la cosa”. (Énfasis añadido)

La legislación civil una vez más demuestra el tratamiento que dá a los contratos donde no existe la transmisión de la propiedad o dominio de la cosa objeto del contrato, ya que a manera de garantía permite al vendedor reservarse el dominio de la cosa hasta en tanto el comprador haya cubierto el total del precio pactado por las partes; de lo contrario, se considerará que el comprador tiene el carácter de arrendatario, situación por la cual queda claro una vez más, que para efectos fiscales el legislador va más allá de lo consagrado por el derecho federal común y deja a un lado la institución de la enajenación, dándole una connotación distinta para estar en posibilidades de tener la facultad de exigirle al contribuyente el pago del impuesto sobre la renta por enajenación de bienes en un supuesto donde no existe tal, violentando conscientemente su

naturaleza, ya que el legislador fiscal crea un concepto de verdad legal (artificial no acordó con lo regulado por el derecho Civil Mexicano) distante de coincidir con la realidad, para que se cobren más tributos por esa situación de la enajenación cuando se reserven el dominio de las cosas, ya que en estos supuestos en donde se perciba un ingreso por motivo de una rescisión de los contratos de compraventa con reserva de dominio y el vendedor haga valer la facultad que tiene de exigirle al comprador un alquiler por el uso de la cosa objeto del contrato, se encuadrará en el supuesto normativo previsto en el artículo 141 referente a los ingresos obtenidos por el uso y goce temporal de bienes inmuebles y no por enajenación de bienes inmuebles, toda vez que de acuerdo a la legislación civil federal en ningún momento se dio la enajenación.

Quinta: Una última razón para determinar que el legislador fiscal atribuye una connotación diferente respecto de la figura de la enajenación al considerar que en los contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio, serán considerados enajenaciones para efectos fiscales independientemente que se haya pagado el total del precio, y que solo se haya percibido una parte en ingresos en efectivo y otra en crédito, debiéndose pagar el impuesto por enajenación de bienes inmuebles regulado en el multicitado artículo 146 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; es lo establecido en el artículo 2313 del CCF vigente, así como el artículo 2187 del CCBC, donde señala que mientras no se vence el plazo para pagar el precio por la cosa objeto del contrato de compraventa, no puede enajenar la cosa vendida con la reserva de propiedad y la limitación de dominio se deberá anotar preventivamente en relación con la inscripción del bien de que se trate en el Registro Público de la Propiedad para que surta efectos contra terceros, ya que el comprador queda limitado por no tener el dominio de la cosa objeto del contrato de compraventa, y como este tipo de contratos está sujeto a una condición suspensiva podrá darse el caso de que el comprador no pague el total del precio por la cosa y el contrato se tenga que rescindir por el incumplimiento del comprador, trayendo como consecuencia que el vendedor exija al comprador el pago de un alquiler por el uso y goce de la cosa por el tiempo que estuvo con ella .

Precisamente estas razones vertidas con antelación demuestran que en el sistema tributario mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que atendidas

como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) como ficciones, sirven al legislador fiscal en su afán de tratar de recaudar más impuestos para sufragar el Gasto Público, frustran mecanismos de fraude a la ley tributaria, considerando en el propio artículo 14 del CFF el cual trata de definir la enajenación para efectos fiscales, un supuesto de compraventa con la modalidad de reserva de dominio regulado y creado por el propio derecho común con toda exactitud y definido claramente por el derecho civil como un acto por el cual no se trasmite la propiedad de la cosa objeto de esos contratos hasta en tanto se haya cubierto el total del precio por la cosa y el vender libera la misma al comprador por haber cumplido con obligación natural prevista en los contratos bilaterales de pagar el precio total de la cosa que se le trasmite.

4.1 Principio de Equidad

El principio de equidad tributaria, ordena que las disposiciones tributarias den un trato igual a situaciones análogas en que se coloquen los gobernados, si se parte de la idea que las leyes no deben hacer distingo en cuanto a su aplicación cuando los particulares estén bajo la misma hipótesis descrita en ella. Se pretende con ello que respecto a los destinatarios de una norma jurídica, se trate de una manera igual a quienes se encuentren en igual situación y por el contrario, que se establezca un distingo en cuanto a dicho tratamiento, para el caso en que los particulares se coloquen en situaciones diferentes respecto a la hipótesis normativa general (hecho imponible), para efectos de que sus disposiciones se apliquen a todos aquellos gobernados que se coloquen en la hipótesis que describe la ley, sin que para tal efecto se haga distinción o se favorezca de manera injustificada a persona alguna.

De esta manera, se tiene que la equidad en materia tributaria significa que todos los sujetos pasivos de un tributo deben encontrarse en un mismo plano respecto del mismo, recibiendo un tratamiento idéntico sin establecerse distinciones, lo que aplicado a la materia del impuesto, se traduce en que todas las personas propietarias de inmuebles localizados en territorio nacional, que enajenen dichos bienes deben cubrir el impuesto sobre la renta correspondiente cuando encuadren en el hecho imponible, por la ganancia que perciban derivado de la venta del inmueble que salió de su propiedad, aplicándose desde luego la tarifa progresiva prevista en el título IV del capítulo IV de la LISR en su artículo 146 y demás relativos a la enajenación de bienes inmuebles, pero sin que se dé un tratamiento especial y privilegiado a algún tipo o categoría de sujeto, que no se encuentre justificado por cuestiones objetivas y razonables, siendo que en el caso que nos ocupa el impuesto sobre la renta por enajenación de bienes, se establece una desigualdad tal, que coloca a los propietarios de inmuebles que enajenen inmuebles a través de un contrato de compraventa con la reserva de dominio, los cuales están sujetos a una condición suspensiva (pago del precio por la cosa) y con motivo de la condición suspensiva se reserven el dominio de la cosa para asegurar que el comprador

cumpla con la condición del pago por la cosa; en este supuesto todas las personas físicas que celebren un contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio, aun y cuando para efectos del derecho civil no exista la transmisión de la propiedad o bien del dominio de la cosa (enajenación), considerándose al comprador como arrendatario hasta en tanto no haya cubierto el precio total por la cosa y se le transmita el dominio, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el CFF, grava la operación de compraventa con reserva desde el momento en que se firma el contrato respectivo por considerarlo enajenación, sin importar que el vendedor no haya percibido ingreso alguno, ya sea en efectivo o en créditos. Sin considerar el legislador fiscal que el objeto del impuesto por enajenación de bienes inmuebles, es precisamente cobrar tributos por la ganancia obtenida por la enajenación (transmisión del dominio), caso que en lo específico jamás ocurre; siendo este supuesto previsto en el artículo 14 fracción I del CFF inequitativo respecto de los demás casos considerados en el numeral antes mencionado, ya que en este no existe enajenación para efectos civiles, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado respecto de estos casos de inequidad los siguientes:

No. Registro: 198,402
Jurisprudencia.
Materia: Administrativa y Constitucional
Novena Época.
Instancia: Pleno.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
V. Junio de 1997.
Tesis: P./J 42/97
Página: 36

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTEN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad, para que con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor, conforme a estas bases, el principio de equidad se configura con uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El

valor superior que persigue este principio consiste entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Como contempla la jurisprudencia antes transcrita en el sentido que el texto Constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, ésto es, todas las personas físicas que enajenen bienes inmuebles, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal, como es el caso de los contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio para garantizar que el comprador deberá cumplir con la obligación del pago del precio por la cosa; en relación con la materia tributaria, esto es lo que consigna expresamente el principio de equidad; no importando al legislador en el área fiscal que el hecho imponible que se previó en la LISR, es decir la hipótesis normativa prevista es que todas las personas físicas que enajenen bienes inmuebles tienen la obligación de pagar tributos por dicho supuesto, pero aquellas personas físicas que no enajenen bienes inmuebles no tienen obligación de hacerlo, situación que no sucede con los contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio, tal y como lo contempla el artículo 2315 del Código Civil Federal vigente, así como el artículo 2189 correlativo del estado de Baja California, el cual a la letra dice:

Artículo 2315.- En la venta de que habla el artículo 2312 mientras que no pasa la propiedad de la cosa vendida al comprador, si éste recibe la cosa será considerado como arrendatario de la misma.

Por consiguiente, aquellos contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio, el comprador se considerará arrendador hasta en tanto se le libere el dominio del bien por haber cumplido con la obligación de pago total del precio por la cosa objeto del contrato, sin embargo, la ley fiscal da un trato de enajenación a este supuesto en el cual no existe tal, ya que no ha salido del patrimonio del vendedor el dominio de la cosa, sin importar a la legislación fiscal que no se le ha cubierto el total del precio por la cosa, toda vez que solo se ha percibido una parte del ingreso en efectivo y

otra parte en crédito, por lo que realmente se percibiera el ingreso en efectivo hasta en tanto se cubra el total del pago del precio y se extinga el ingreso en crédito; pero para efectos fiscales ya se debe cumplir con la obligación de pagar el impuesto como si fuere una enajenación lisa y llana, o bien como si ya se hubiese percibido el total del ingreso en efectivo, violándose a todas luces el principio de equidad tributaria, por dar un tratamiento igual a situaciones o supuestos diferentes. Por tal motivo es importante recordar que la equidad en materia fiscal significa que todos los sujetos pasivos de una contribución, deben encontrarse en un mismo plano con respecto a la forma en que les sea aplicada dicha ley, recibiendo un trato idéntico sin establecer distinciones, situación que en el caso en concreto no sucede, precisamente por basarse en una ficción jurídica que el legislador fiscal recoge derivado de datos de la realidad y los califica jurídicamente de modo tal que, *violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad que vulnera el principio tributario de equidad.*

4.2 Principio de Proporcionalidad

Ahora bien, por lo que hace al principio de proporcionalidad tributaria, al inicio del presente estudio se hizo referencia en cuanto a que el artículo 31 Constitucional, en su fracción IV establece los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, máximas del derecho, respecto de las cuales se debe sujetar todo ordenamiento de índole tributaria, o bien todo ordenamiento que tenga como finalidad cobrar impuestos para destinarlos a cubrir el gasto público, el principio de proporcionalidad tributaria, consiste en que todo contribuyente que guarde una misma capacidad contributiva respecto a otro, “que como tal abre la susceptibilidad de contribuir al gasto público en una misma proporción”, (Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, 1998) deberán ser tratados por la ley impositiva de una misma manera, respecto de las mismas cargas fiscales; dicho de otra forma, mediante el estudio de la última garantía citada, se llega a comprender si en el caso concreto de una hipótesis normativa, se dá un beneficio irrazonado a ciertos sujetos que se coloquen en dicho supuesto legal, ya que a través de la medición de la riqueza demostrada por sujetos distintos que se colocaron en la misma

situación legal regulada, se comprende que hubo un trato desigual sobre situaciones que no lo ameritaban, dado que ambos sujetos ejecutaron actos que demuestran una capacidad contributiva igual o similar que en tal medida, debieron ser tratados de la misma forma por la ley, esto es de acuerdo a su particular posibilidad económica, reflejada por el supuesto normativo en que haya encuadrado y que haya evidenciado precisamente dicha capacidad contributiva; en consecuencia, aquellas personas que no tenga los supuestos anteriores deben ser excluidos de soportar el pagar los impuestos que el Estado crea.

Este principio que debe residir en todos los impuestos constituye una garantía individual, aun cuando el principio se encuentre establecido fuera del capítulo de las garantías individuales de la Constitución, en el derecho tributario, este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados. Este principio coincide con el de capacidad de pago, la que, generalmente, ha sido medida en base a las rentas y a la riqueza, en la actualidad, este principio de la proporcionalidad ha dado origen al de progresividad en los impuestos, en función del cual, se grava más a quien más tiene o percibe, es decir a los ingresos que cada mexicano goza.

Aunado a la anterior, cabe invocar el siguiente criterio jurisprudencial, en virtud del cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció en relación a lo que estriba la mencionada garantía de proporcionalidad:

Novena Época.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su gaceta.
Tomo III, Marzo 1996.
Pagina. 437.
Tesis: P.XXX1/96
Jurisprudencia.
Materia: Administrativa y Constitucional.

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de

esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

Queda establecido con la anterior tesis que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, situación que no acontece en el supuesto previsto en el artículo 14 fracción I del CFF, al considerar que las ventas con reserva de dominio son enajenaciones, porque en este tipo de enajenaciones como se ha mencionado ya, en varias ocasiones que la modalidad de reserva de dominio en los contratos de compraventa se toman como una garantía, toda vez que el comprador no ha pagado el precio total de la cosa objeto del contrato y el contrato de compraventa con reserva de dominio queda sujeto a una condición suspensiva, como garantía del pago total del precio pactado por las partes, sin percibir ingreso alguno el vendedor ya sea en efectivo en crédito, esto es, en ningún momento incrementa su riqueza éste, ni libera de su patrimonio la propiedad del bien objeto del contrato de compraventa con reserva de dominio; pero para efectos fiscales, desde ese momento surge la obligación del pago del impuesto sobre la renta por enajenación de bienes inmuebles, por ubicársele en situación jurídica o de hecho que en ningún momento se dá, por tratarse precisamente de una ficción jurídica que el legislador fiscal creo derivado de datos de la realidad y los califica jurídicamente de modo tal que, *violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad que vulnera el principio de proporcionalidad.*

En este sentido, cabe mencionar una vez más los casos tomados como ejemplo anteriormente, para demostrar la desproporcionalidad que se dá, con la ficción derivado de la connotación diferente que se le atribuye al concepto de enajenación creado por el legislador fiscal en su afán de poder recaudar más impuesto con la creación de verdades legales artificiales que van en contra de las disposiciones del derecho civil vigente en el derecho mexicano, mismo que se describen a continuación:

Una persona "A", enajena a través de un contrato de compraventa a "B", un determinado bien inmueble por la cantidad de \$100,000.00 pesos el día 25 de enero de 2006, por el que "B" le paga dicha cantidad el día en que se firma el contrato. En este caso, se está en presencia de una enajenación que encuadra perfectamente en lo previsto por el artículo 14 del CFF, y la persona que vende el bien tendrá la obligación de pagar impuesto sobre la renta por enajenar el terreno, por haber percibido un ingreso en efectivo, o bien en crédito, de acuerdo a lo previsto en el artículo 146 de la LISR.

Ahora bien, en otro ejemplo, considerando que otra persona "C", enajena a través de un contrato de compraventa con reserva de dominio a "D", un bien inmueble por la cantidad de \$100,000.00 pesos el día 25 de enero de 2006, comprometiéndose "D" en pagar dicha cantidad el día 25 de mayo del mismo año, fecha en el que "C" liberará el dominio del bien una vez que se le haya cubierto la cantidad adeudada. En este caso, y no obstante que a la fecha de celebración del contrato (25 de enero de 2006) no existió la percepción de un ingreso en efectivo, solo en crédito, a demás de no haberse transmitido el dominio del bien objeto de la enajenación, el CFF considera que la enajenación se presentó desde dicho día, por así establecerlo expresamente su artículo 14 fracción I, en relación con el diverso numeral 146 de la LISR, y en consecuencia de lo cual, "C" tendrá que pagar impuesto sobre la renta desde dicha enajenación.

En los casos antes descritos se observa claramente que se trata de diferente capacidad económica, y que el gravamen no es proporcional, ya que el objeto del tributo establecido, no guarda relación con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, en virtud de que algunas personas ya generaron riqueza, por haber percibido un ingreso total en efectivo, desde el momento en que se firma el contrato de compraventa, pero la otra persona en solo percibe una parte del ingreso en efectivo y la otra en crédito por estar sujeto el contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio a una condición suspensiva relativa al pago total del precio de venta pactado por las partes en el contrato, sin embargo ya tiene la obligación, carga o gravamen de pagar impuesto sobre la renta por enajenación de bienes inmuebles para la establecido por la autoridad hacendaría, sin importar que el contrato de compraventa está sujeto a una condición suspensiva y existe la posibilidad que el comprador no cumpla con el pago del precio por la cosa, además que en este supuesto el derecho civil considera al comprador como un arrendatario por solo tener el uso y disfrute de la cosa hasta en tanto se le libere el dominio de la cosa como consecuencia del pago total del precio pactado por las partes en el contrato, por lo que se sostiene que dicho mecanismo de tributación dá un trato igual a situaciones diferentes, lo cual conlleva a la violación del principio de proporcionalidad y por ende al de equidad, todo esto como consecuencia de que en el

sistema tributario mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que atendidas como presunciones legales de pleno derecho como ficciones, sirven al legislador fiscal en su afán de tratar de recaudar más impuestos para sufragar el Gasto Público frustran mecanismos de fraude a la ley tributaria, considerado en el propio artículo 14 del CFF el cual trata de definir la enajenación para efectos fiscales, considera un supuesto que para el derecho civil mexicano no es enajenación, precisamente porque es situación jurídica o de hecho que en ningún momento se dá, por tratarse de una ficción jurídica que el legislador fiscal creó derivado de datos de la realidad y los califica jurídicamente de modo tal que, *violentando conscientemente su naturaleza, crea intencionalmente un concepto de verdad legal artificial distante de coincidir con la realidad que vulnera el principio de proporcionalidad, y en consecuencia la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM rectora de los principios en materia tributaria.*

4.3 Principio de autonomía del derecho fiscal

El derecho tributario goza de autonomía jurídica para efectos de crear sus propias figuras y ordenamientos legales, a fin de recaudar más tributos, derivado de la obligación constitucional del artículo 31 fracción IV de la CPEUM, situación que ha dado pie a diversas críticas; el problema de la autonomía del derecho, en el derecho tributario, se ha venido suscitando desde hace varios años, sosteniendo que en esa rama existe tal autonomía, toda vez que el derecho fiscal, como parte del derecho administrativo y a su vez del derecho público, ha venido evolucionando de manera tal que puede considerarse como una rama autónoma con características propias y especiales que la distinguen del derecho administrativo y del derecho público, así como del derecho civil, cuyo objeto radica en la percepción de los ingresos para cubrir el gasto público emanado del artículo 31 de la CPEUM, así como en la conformación un ordenamiento jurídico de acuerdo con principios tributarios establecidos en el mismo artículo 31 Fracción IV CPEUM, los cuales no pueden dejarse de lado en esta rama del derecho, ya que, en caso contrario se estaría vulnerando los principios rectores tributarios que la Constitución prevé, principios que son distintos a los de otros sistemas normativos.

El derecho fiscal efectivamente, basado en lo anterior puede crear sus conceptos, figuras jurídicas o instrumentos, apoyándose en presunciones legales de pleno derecho como ficciones para frustrar los mecanismos de fraude a la ley tributaria, o bien para evitar la evasión con la única intención de recaudar tributos y hacer u obligar al contribuyente cuando se ubique en el supuesto de ley elaborado por el legislador fiscal, que contribuya al gasto público de acuerdo al mandato establecido en la propia CPEUM, cuando atribuye una connotación distinta de las propias instituciones jurídicas que rigen el sistema del derecho y desde luego sin violar los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, tomando en cuenta, que en este caso se vulneraría la CPEUM con la única intención de la recaudación de tributos basándose en la creación de estos conceptos, figuras jurídicas o instrumentos en la autonomía de la cual goza el derecho fiscal, olvidándose de los principios constitucionales que deben de regir u observarse en la creación o aplicación de los tributos, considerándose que no porque el derecho fiscal goce de una verdadera autonomía que la nutra de características especiales, que la distingan de otras ramas del derecho y en lo particular del derecho civil, la cual regula y crea la institución del derecho denominada enajenación, puede ir más allá de los aspectos constitucionales, toda vez que el legislador fiscal al crear el concepto de enajenación previsto en el artículo 14 del CFF en lo específico en su Fracción I, con el afán de obtener más tributos para sufragar los gastos públicos que el Estado genera, da una connotación distinta a la figura de la enajenación al considerar que las ventas con reserva de dominio son ventas definitivas, dejándose a un lado lo previsto en los artículos 2312 y 2315 del Código Civil Federal, los cuales prevén que en las ventas con reserva de dominio no se transmite la propiedad de la cosa vendida al comprador, hasta en tanto se haya cubierto el total del precio pactado.

De lo anterior se advierte que el legislador fiscal basando en la autonomía que goza el derecho fiscal, así como en la obligación que establece el artículo 31 de la CPEUM, crea una ficción jurídica al recoger datos de la realidad ubicándolos en el plano del derecho fiscal para efectos de poder ubicar al contribuyente en los supuestos del derecho fiscal, para que contribuya al gasto público, violentándose al crear estas disposiciones por el legislador, conscientemente de la naturaleza de la enajenación,

elaborando un concepto de verdad legal distante de coincidir con la realidad justificado por la necesidad de resolver el problema entre la realidad jurídica y la económica del derecho tributario. Estas ficciones que el legislador elabora basado o con apego en la autonomía que posee el derecho fiscal vulnera los principios rectores del derecho fiscal, al contemplar figuras o actos que están regulados por el derecho civil, desnaturalizándolos y cambiando su orden jurídico, como es el caso de las ventas o enajenaciones con reserva de dominio, donde la cosa objeto del contrato queda sujeta a una condición suspensiva, basado en los artículos 1938 y 1939 del Código Civil Federal, puesto que puede darse la situación de que el comprador no llegue a pagar el precio por la cosa que se le enajena, y el vendedor tendrá la necesidad de demandar a este, la rescisión del contrato con reserva de dominio; lo que traería como consecuencia que la enajenación que prevé el artículo 14 Fracción I del CFF no se de en ningún momento, y sobre todo el sujeto del impuesto por la enajenación de bienes prevista en el Título V del Capítulo Cuarto no encuadre en la hipótesis normativa prevista en Ley.

4.4 Análisis axiológico, basado en los principios de equidad y proporcionalidad frente al caso previsto en la fracción I del artículo 14 del CFF

Como se puede observar, del estudio realizado respecto de la enajenación de bienes inmuebles con reserva de dominio, el cual va más allá de los principios consagrados en el artículo 31 de la CPEUM, sin importar que se desnaturalice la figura de enajenación por el legislador fiscal con el afán de que el Estado perciba más ingresos, para tratar de sufragar el gasto público, a través de las ficciones jurídicas que el propio legislador fiscal elabora con los conceptos legales artificiales para recaudar más tributos, sin tomar en cuenta que los principios tributarios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM tienen un peso inevitable, a demás de ser considerados como garantías individuales de los mexicanos aun y cuando no se encuentren en el capítulo de las mismas en la CPEUM; el filósofo Robert Alexy, considera que los principios son mandatos de optimización con respecto a las posibilidades jurídicas y fácticas, conforme a la situación que se presenta entre el conflicto y los principios emanados del artículo 31 fracción IV de la Constitución.

Con relación al conflicto que se presenta en el caso de la compraventa con reserva de dominio frente al artículo 14 fracción I del CFF, al considerarse que existe enajenación, aun y cuando solo se trasmite el uso y disfrute de la cosa hasta que se paga el precio y se libere el dominio por haber cumplido la obligación, enfrentándose en este caso los principios emanados de la Constitución en su artículo 31 fracción IV, frente a la reglas del CFF, debe prevalecer el principio frente a la reglas, tal y como lo considera Ronald M. Dworkin, (Cuaderno de Critica, Es el Derecho un Sistema de Reglas, Ronald M. Dworkin), y que tal idea debe aplicarse al principio de equidad frente a las disposiciones del artículo 14 fracción I del CFF, el cual considera enajenación cuando el vendedor se reserva el dominio de la cosa, independientemente que haya percibido solo una parte en ingresos en efectivo y otra en crédito enajenación, por tal situación se debe considerar violatorio de los principios tributarios dicha fracción, tal y como lo considera el filosofo Ronald M. Dworkin, quien opina que siempre deben prevalecer los principios frente a las reglas, en virtud de que, resulta la mejor herramienta para resolver los problemas difíciles,(ibídem), consideración que es de gran utilidad en materia fiscal, toda vez que todos los impuestos o bien en sí todas las contribuciones previstas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, al momento de establecerse por el legislador con la finalidad de destinarse para sufragar el gasto público, debe tomar en cuenta el principio de equidad y la proporcionalidad, de lo contrario la regla sería contraria a nuestra Constitución, tal y como lo contemplan las siguientes tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismas que al respecto dicen:

No. Registro: 198,402
Jurisprudencia
Materia: Administrativa y Constitucional.
Novena Época.
Instancia: Pleno.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
V. Junio de 1997.
Tesis: P./J. 42/97.
Página: 36

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTEN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad, para que con carácter general, los poderes

públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor, conforme a estas bases, el principio de equidad se configura con uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Novena Época.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
Tomo III, Marzo de 1996.
Página: 437.
Tesis: P.XXXI/96
Jurisprudencia.
Materia: Administración y Constitucional.

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

Por las razones advertidas en el párrafo anterior, así como en las tesis antes transcritas de la Corte, se considera que debe prevalecer la idea que toma Dworkin (Los derechos en Serio, Ronaldo Dworkin, Ariel, 2002, Barcelona, España, Quita Reimpresión), como se citó en líneas anteriores, esto es, que deben prevalecer los principios frente a las reglas en materia fiscal tal y como critica la idea del filósofo Hart, (el sistema de reglas primarias y secundarias), y más si es por una regla, no meramente se ve obligado a hacer lo que ella prescribe, sino que tiene la obligación de hacerlo. Por lo tanto el estar obligado por una regla tiene que ser diferente de ser sujeto de un daño si

uno desobedece una orden. En materia tributaria, se sabe que las disposiciones son de carácter *ex lege*, (no admite modificaciones por disposiciones reglamentarias o cláusulas de acuerdo o convenios celebrados ente particulares) desprendiéndose en consecuencia, siempre una obligación de derecho público, pero ésto no significa que la autoridad pueda hacer lo que esté a su capricho, porque debe recordar los principios de equidad, proporcionalidad, principios que son mandatos constitucionales y considerados garantías individuales.

Dworkin cita el ejemplo del béisbol, para demostrar que los principios deben de prevalecer, o bien que la idea de Hart del sistema de reglas primarias y secundarias no, explicando en el caso del bateador que ha tenido tres *strikes* está fuera, manifestando que un árbitro no puede tomar como regla tal situación, toda vez que puede darse el caso que si el receptor en el último *strike* suelta la bola no es *out*. Existe una excepción a la regla y las reglas pueden tener excepciones y los principios no, por tal situación las reglas no pueden prevalecer, en cambio los principios no operan de esta manera aunque tengan cierta semejanza con las reglas.

La distinción lógica entre los principios y las reglas, siguiendo con la obra de Ronald Dworkin, (idea con la cual se coincide), resulta más clara cuando hay principios que nada tienen que ver con las reglas, o bien no parecen reglas, la idea de Dworkin cuando señala que entre las reglas y los principios estos últimos tienen una dimensión de las que las reglas carecen (la dimensión del peso), tomando en cuenta que una regla jurídica podrá tener más peso que otra o ser más importante, como sucede en el derechos fiscal que hay reglas generales y específicas, pero esto no quiere decir que deban prevalecer frente a los principios, simplemente se refieren a la jerarquía entre ellas, pero ambas no podrán pasar por alto los principios de equidad y proporcionalidad tributaria que son fundamentales por emanar de un mandato de la CPEUM, por tal situación se considera que deben de prevalecer y respetar los principios de equidad y proporcionalidad respecto del caso que presenta el artículo 14 fracción I del CFF al dejar a un lado las máximas del derecho, por considerar una transmisión de uso y disfrute como una enajenación, sin tomar en cuenta que para que exista enajenación debe

transmitirse el dominio de una cosa, elemento de suma importancia para que una persona obtenga la propiedad de un bien, generando con tal construcción jurídica una situación de inequidad y proporcionalidad, violatoria de los principios tributarios contenidos en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM.

CONCLUSIONES

1. El supuesto previsto en la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación va más allá de lo contemplado por el derecho civil mexicano, en virtud de que la compraventa con la modalidad con reserva de dominio se considera una venta definitiva, sin tomarse en cuenta que no se transmite el dominio de la cosa, solo el uso y goce, y a demás que el comprador es considerado para efectos civiles un arrendatario, hasta en tanto no pague el precio total por la cosa y se libere el dominio de la misma, ya que el artículo 2312 del Código Civil Federal vigente, así como el artículo 2186 del CCBC, contempla que *“puede pactarse válidamente que el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida hasta que su precio haya sido pagado.”*

Atiende a tal disposición en relación con la definición del Diccionario de la Real Academia del concepto de “enajenación” no podría existir tal, para efectos de la fracción I del artículo 14 del CFF, puesto que el vendedor se reserva la propiedad de la cosa objeto del contrato de compraventa como una garantía, ya que el comprador podría no cumplir con la obligación que se le genera al celebrar el contrato bilateral de compraventa, esta es, el pagar el precio total por la cosa y se perciba el ingreso en efectivo en su totalidad y no solo el de crédito, razón por la cual el vendedor hasta que se le cubra el total del precio de venta encuadraría en el supuesto normativo regulado por el artículo 146 de la LISR en relación con el artículo 14 del CFF.

En los contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio se está ante la presencia de una condición suspensiva, esto es que puede llegar o no a suceder que el comprador cumpla o no con el pago del precio por la cosa objeto del contrato de compraventa con reserva de dominio y hasta en tanto no se haya cubierto el total del precio no nacerá el derecho del comprador para tener la propiedad del bien objeto materia del contrato de compraventa y se le haya liberado la reserva de dominio, lo que traería como consecuencia que se le transmita la propiedad del bien inmueble, estando hasta ese momento ante la presencia de una verdadera enajenación y en consecuencia la obligación de

pagar el impuesto sobre la renta por enajenación de bienes inmuebles regulado por los multicitados artículos 146 de la LISR en relación con el artículo 14 del CFF.

2. El ingreso que se percibe por parte de quien fue vendedor en caso de una rescisión de contrato, no será por concepto de enajenación de bienes, sino un ingreso por concepto de alquiler o renta por el deterioro que haya sufrido la cosa, es decir un ingreso por arrendamiento que el propio artículo 2311 del Código Civil federal prevé, en cuadrado en el Capítulo III y no en el Capítulo IV del Título IV de la LISR.

El artículo 2315 del CCF vigente, así como el artículo 2189 del CCBC, prevén que “mientras que no pasa la propiedad de la cosa vendida al comprador, si éste recibe la cosa será considerado como arrendatario de la misma”. En este caso, se observa claramente que para efectos de la legislación civil considera que las enajenaciones donde el vendedor se reserva la propiedad del bien como una garantía, ya que el comprador podría no pagar el precio total pactado en el contrato de compraventa, se considera que el comprador tiene el carácter de un arrendatario ya que solo le transmite en este supuesto el vendedor, el uso y goce de la cosa en virtud de que éste se reserva el dominio para su garantía. Por lo que si la disposición establecida en el numeral 2315 del Código Civil Federal vigente, así como en el numeral 2189 del CCBC se atiende para efectos fiscales, se estaría ante la presencia de un ingreso por otorgar el uso y goce temporal de bienes tal y como lo contempla el artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tal y como lo dispone la fracción primera del mencionado artículo de la LISR en su parte final, al decir que en cualquier otra forma, desde luego por obtener ingresos por el uso o goce temporal de bienes inmuebles, es la razón de este punto en establecer que si el vendedor percibe un ingreso cuando al comprador se considera arrendatario en los casos de incumplimiento en los contratos con

reserva de dominio, se estará ante la presencia de un ingreso por obtener el uso y goce temporal de bienes inmuebles, ya que de acuerdo a la legislación civil vigente las partes en el caso de rescisión del contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio, se tienen que regresar las prestaciones y el vendedor queda facultado para exigir del comprador el pago de un alquiler por haber utilizando el bien durante el tiempo que se tuvo para pagar el precio total por la cosa objeto del contrato de compraventa con reserva de dominio, condición suspensiva que en ningún momento se dio, por lo tanto en ningún momento se estuvo ante la presencia de una enajenación lisa y llana como lo hace parecer el legislador fiscal en la fracción I del artículo 14 del CFF.

Los artículos 2310, 2311 del CCF vigente, así como los artículos 2184 y 2185 del CCBC, prevén las reglas a seguir en los casos en que el precio por la cosa objeto de los contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio y se paga el precio en abonos, ya que en estos contratos de compraventa están sujetos a una condición suspensiva, por el hecho de que el comprador pague el precio total por la cosa y esté sujeto a un acontecimiento futuro de realización incierta, y hasta en tanto se cubra el precio pactado por las partes, hasta en entonces nacerá el derecho del comprador para que se le trasmita el dominio por la cosa y éste deje de tener el carácter de arrendatario para tener el de dueño de la cosa por haber reunido en un sola persona el uso, disfrute y dominio de la cosa. De lo contrario, en caso de rescisión del contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio se aplicará lo estipulado en el artículo 2311 del CCF vigente, así como en el artículo 2185 del CCBC. La legislación civil una vez más, demuestra el tratamiento que dá a los contratos donde no existe la transmisión de la propiedad o dominio de la cosa objeto del contrato, ya que a manera de garantía permite al vendedor reservarse el dominio de la cosa hasta en tanto el comprador haya cubierto el total del precio pactado por las partes, de lo contrario se considerará que el comprador tiene el carácter de arrendatario, situación por la cual queda claro una vez más que para efectos fiscales el legislador va más allá que lo consagrado por el derecho federal común y deja a un

lado la institución de la enajenación, dándole una connotación distinta para estar en posibilidades de tener la facultad de exigirle al contribuyente el pago del impuesto sobre la renta por enajenación de bienes en un supuesto donde no existe tal, violentando conscientemente su naturaleza, ya que el legislador fiscal crea un concepto de verdad legal (artificial no acorde con lo regulado por el derecho Civil Mexicano) distante de coincidir con la realidad, para que se cobren más tributos por esa situación de la enajenación cuando se reserven el dominio de las cosas, ya que en estos supuestos en donde se perciba un ingreso por motivo de una rescisión de los contratos de compraventa con reserva de dominio y el vendedor haga valer la facultad que tiene de exigirle al comprador un alquiler por el uso de la cosa objeto del contrato, se encuadrará en el supuesto normativo previsto en el artículo 141 referente a los ingresos obtenidos por el uso y goce temporal de bienes inmuebles y no por enajenación de bienes inmuebles, toda vez que de acuerdo a la legislación civil federal en ningún momento se dio la enajenación.

3. Las leyes fiscales en su afán de recaudar más impuestos no pueden ir en contra de figuras jurídicas previstas por el derecho que las crea, ya que esto traería como consecuencia un estado de incertidumbre para el gobernado y desde luego una vulneración de principios tributarios, destacando que aunque el derecho fiscal tenga autonomía para crear su propias normas recaudatorias, éstas, no pueden ir más allá de las propias instituciones establecidas en un sistema jurídico, por lo que el legislador fiscal no puede atribuir una connotación distinta a la figura de la enajenación por considerar que en los contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio, serán considerados enajenaciones para efectos fiscales independientemente que se haya pagado el total del precio, o bien se haya percibido un ingreso en efectivo y otra en crédito, debiéndose pagar el impuesto por enajenación de bienes inmuebles regulado en el multicitado artículo 146 de la LISR; es lo que establece el artículo 2313 del CCF vigente, así como el artículo 2187 del CCBC, donde señala que mientras no se vence el plazo para pagar el precio por la cosa objeto del contrato de compraventa, no puede

enajenar la cosa vendida con la reserva de propiedad y la limitación de dominio; se deberá anotar preventivamente en relación con la inscripción del bien de que se trate en el Registro Público de la Propiedad para que surta efectos contra terceros, ya que el comprador queda limitado por no tener el dominio de la cosa objeto del contrato de compraventa, y como este tipo de contratos está sujeto a una condición suspensiva podrá darse el caso de que el comprador no pague el total del precio por la cosa y el contrato se tenga que rescindir por el incumplimiento del comprador, trayendo como consecuencia que el vendedor exija al comprador el pago de un alquiler por el uso y goce de la cosa por el tiempo que estuvo con ella .

Queda de manifiesto que en el sistema tributario mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que atendidas como presunciones legales de pleno derecho como ficciones, sirven al legislador fiscal en su afán de tratar de recaudar más impuestos para sufragar el Gasto Público; frustran mecanismos de fraude a la ley tributaria, considerado en el propio artículo 14 del CFF el cual trata de definir la enajenación para efectos fiscales, un supuesto de compraventa con la modalidad de reserva de dominio regulado y creado por el propio derecho común con toda exactitud y definido claramente por el derecho civil como un acto por el cual no se transmite la propiedad de la cosa objeto de esos contratos hasta en tanto se haya cubierto el total del precio por la cosa y el vender libera la mismas al comprador por haber cumplido con obligación natural prevista en los contratos bilaterales de pagar el precio total de la cosa que se le transmite.

4. Derivado del supuesto establecido en el artículo 14 fracción I del CFF, definitivamente se da un trato igual a situaciones totalmente diferentes, por un lado un caso de enajenación y por otro un caso de arrendamiento, supuestos que son regulados en el Título IV referente a las personas físicas pero en diferentes capítulos, por ser situación totalmente diferentes. Para que un impuesto, carga o gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida

ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, situación que no acontece en el supuesto previsto en el artículo 14 fracción I del CFF, al considerar que las ventas con reserva de dominio son enajenación, porque en este tipo de enajenaciones como se ha mencionado ya en varias ocasiones, la modalidad de reserva de dominio en los contratos de compraventa se toman como una garantía, toda vez que el comprador no ha pagado el precio total de la cosa objeto del contrato y el contrato de compraventa con reserva de dominio queda sujeto a una condición suspensiva, como garantía del pago total del precio pactado por las partes, percibiendo el vendedor solo una parte del ingreso en efectivo y otra en crédito o en crédito solamente, esto es, en ningún momento incrementa su riqueza éste, ni libera de su patrimonio la propiedad del bien objeto del contrato de compraventa con reserva de dominio; pero para efectos fiscales, desde ese momento surge la obligación del pago del impuesto sobre la renta por enajenación de bienes inmuebles, por ubicársele en situación jurídica o de hecho que en ningún momento se dá por tratarse precisamente de una ficción jurídica que el legislador fiscal creo derivado de datos de la realidad y los califica jurídicamente de modo tal que, *violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal artificial distante de coincidir con la realidad que vulnera el principio de proporcionalidad.*

5. Propuesta del sustentante: Se propone que en los casos de venta con reserva de dominio, se cobre el impuesto sobre la renta por enajenación de bienes inmuebles hasta que se libere el dominio de la cosa, para estar en armonía con el propio concepto de enajenación, en este caso habría que hacer una modificación en el Título IV Capítulo IV de la LISR, a efecto de modificar el artículo 154 de la citada ley y que los notarios tengan la obligación del cobro del impuesto en la liberación de reserva de dominio y no en el momento de la firma del contrato de compraventa con reserva de dominio.

6. El legislador fiscal basado en la autonomía que goza el derecho fiscal, así como en la obligación que establece el artículo 31 de la CPEUM, puede crear conceptos jurídicos o figuras jurídicas propias del derecho fiscal, sin destruir la esencia jurídica creada por otras instituciones del derecho, como lo es el del derecho civil; a través de la obtención de datos de la realidad situándolos en el plano del derecho fiscal para efectos de poder ubicar al contribuyente en los supuestos del derecho fiscal para que contribuya al gasto público, pero sin violar o ir más de los principios rectores del derecho tributario establecidos en la CPEUM.

BIBLIOGRAFÍA

- Contratos Civiles, Bernardo Pérez Fernández del Castillo. Edit. Porrúa. 2004, México DF, Décima edición.
- Inmuebles, J Roberto Ortiz Ditz, Edit. Porrúa. 2004, México D.F,
- Rafael Rojina Villegas, Bienes, Derechos Reales y Sucesiones. Ed. Porrúa, 1995, México D.F., Vigésima sexta edición.
- Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. 2001, México D.F., Decimonovena edición.
- Los derechos en Serio, Ronaldo Dworkin, Ariel, 2002, Barcelona, España, Quita Reimpresión.
- Efectos fiscales de los contratos, Jose de Jesus Gómez Coteró, México D.F., Do fiscal Editores, 2004, Cuarta Edición.
- Cuarto Curso de Derecho Civil Contratos, Francisco Lozano Noriega, México D.F., Asociación Nacional del Notariado Mexicano A.C., 2001, Sexta edición.
- Derechos Fiscal Mexicano, Luis Martínez López, México D.F., Editorial Ecasa, 1973, Cuarta Edición.
- Derecho Constitucional aplicado a la especialización en Amparo, Jorge Reyes Tayabas, 1993, México, D.F. Editorial Themis, Segunda Edición.
- Derecho Constitucional Mexicano, Ignacio Burgo, México D.F., Editorial Porrúa S.A., 1984, Quinta Edición.
- IV Compendio de derecho civil Contratos, Rafael Rojina Villegas, México, D.F., Editorial Porrúa, 1996, Vigésima Cuarta Edición.
- Contratos Civiles Ayuda de Memoria, Luis Manuel C. Mejan Carrer, México D.F., Editorial Oxford University Press, 2004.
- Obligaciones civiles, Ayuda de memoria, Luis Manuel C. Mejan Carrer, México D.F., Editorial Oxford University Press, 2005.
- Doctrina General del Fideicomiso, Jose Manuel Villagordoa Lozano, México D.F., Editorial Porrúa S.A., 2003, Cuarta Edición.

- El Fideicomiso, Jorge Alfredo Domínguez Martínez, México D.F. Editorial Porrúa S.A., 2004, Decima Edición.

De consulta periódica:

- Enciclopedia Jurídica Mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1968.
- Diccionario de Derecho, Rafael de Pina Vara, México D.F., Editorial Porrúa S.A., 1997, Vigésimocuarta Edición.

Legislación:

- Código Civil de Baja California.
- Código Civil Federal.
- Código Fiscal de la Federación.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Paginas Web:

- www.congresobc.gob.mx Congreso del estado de Baja California 2006/05
- www.cddhcu.gob.mx Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. ídem
- www.rae.es Real Academia Española ídem.